DECRETO DE 2025

Continuación del Decreto «Por el cual “Se actualiza y compila el marco técnico de las Normas de Aseguramiento de la Información al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones”

TABLA DE CONTENIDO

Norma	Página
Estructura pronunciamientos IAASB	2
Prefacio de los pronunciamientos internacionales de control de calidad, auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados	3
Glosario de términos	7
Un marco para la calidad de la auditoría elementos clave que crean un entorno para una auditoría con calidad	35
Marco internacional de encargos de aseguramiento	89
Copyright	119
Norma Internacional de Auditoría 200 - NIA 200	120
Norma Internacional de Auditoría 210 - NIA 210	145
Norma Internacional de Auditoría 220 (revisada) - NIA 220 (revisada)	164
Norma Internacional de Auditoría 230 - NIA 230	201
Norma Internacional de Auditoría 240 - NIA 240	212
Norma Internacional de Auditoría 250 (revisada) - NIA 250 (revisada)	253
Norma Internacional de Auditoría 260 (revisada) - NIA 260 (revisada)	269
Norma Internacional de Auditoría 265 - NIA 265	293
Norma Internacional de Auditoría 300 - NIA 300	303
Norma Internacional de Auditoría 315 (revisada 2019) - NIA 315 (revisada 2019)	315
Norma Internacional de Auditoría 320 - NIA 320	431
Norma Internacional de Auditoría 330 - NIA 330	439
Norma Internacional de Auditoría 402 - NIA 402	460
Norma Internacional de Auditoría 450 - NIA 450	479
Norma Internacional de Auditoría 500 - NIA 500	490
Norma Internacional de Auditoría 501 - NIA 501	509
Norma Internacional de Auditoría 505 - NIA 505	518
Norma Internacional de Auditoría 510 - NIA 510	527
Norma Internacional de Auditoría 520 - NIA 520	539
Norma Internacional de Auditoría 530 - NIA 530	546
Norma Internacional de Auditoría 540 (revisada) - NIA 540 (revisada)	559
Norma Internacional de Auditoría 550 - NIA 550	617

DECRETO DE 2025

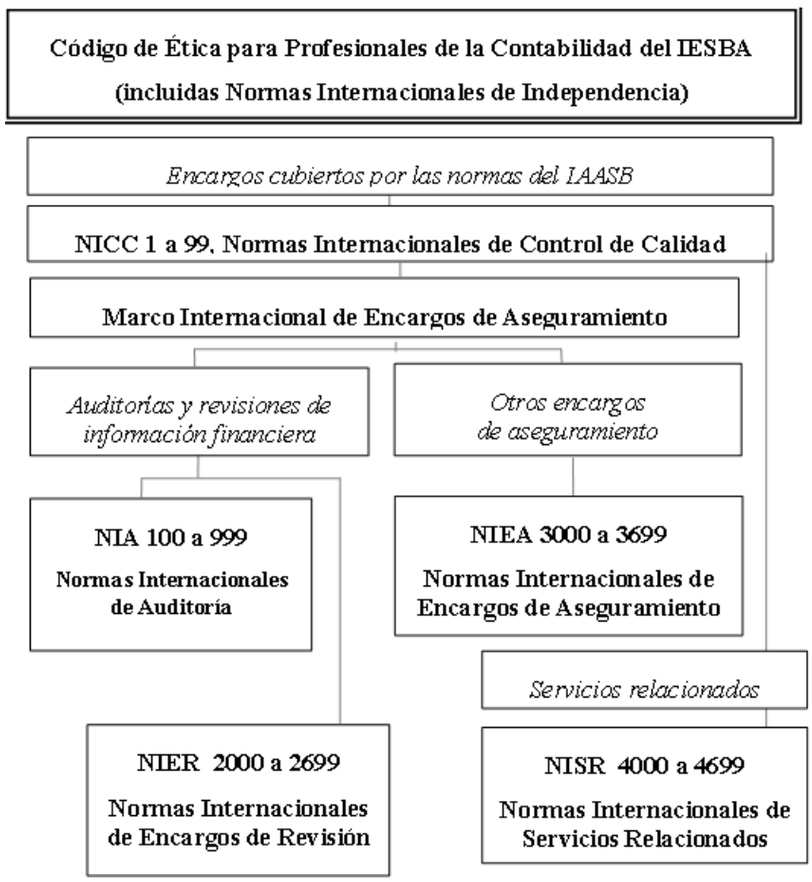
Continuación del Decreto «Por el cual “Se actualiza y compila el marco técnico de las Normas de Aseguramiento de la Información al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones”

Norma	Página
Norma Internacional de Auditoría 560 - NIA 560	639
Norma Internacional de Auditoría 570 (revisada) - NIA 570 (revisada)	649
Norma Internacional de Auditoría 580 - NIA 580	672
Norma Internacional de Auditoría 600 (revisada) - NIA 600 (revisada)	685
Norma Internacional de Auditoría 610 (revisada 2013) - NIA 610 (revisada 2013)	790
Norma Internacional de Auditoría 620 - NIA 620	807
Norma Internacional de Auditoría 700 (revisada) - NIA 700 (revisada)	823
Norma Internacional de Auditoría 701 - NIA 701	865
Norma Internacional de Auditoría 705 (revisada) - NIA 705 (revisada)	884
Norma Internacional de Auditoría 706 (revisada) - NIA 706 (revisada)	912
Norma Internacional de Auditoría 710 - NIA 710	928
Norma Internacional de Auditoría 720 (revisada) - NIA 720 (revisada)	943
Norma Internacional de Auditoría 800 (revisada) - NIA 800 (revisada)	984
Norma Internacional de Auditoría 805 (revisada) - NIA 805 (revisada)	1003
Norma Internacional de Auditoría 810 (revisada) - NIA 810 (revisada)	1026
Nota Internacional de Prácticas de Auditoría 1000 - NIPA 1000	1048
Norma Internacional de Encargos de Revisión 2400 (revisada) - NIER 2400 (revisada)	1100
Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410 - NIER 2410	1168
Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3000 (revisada) - NIEA 3000 (revisada)	1201
Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3400 - NIEA 3400 (anteriormente NIA 810)	1271
Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3402 - NIEA 3402	1279
Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3410 - NIEA 3410	1323
Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3420 - NIEA 3420	1396
Norma Internacional de Servicios Relacionados 4400 (revisada) - NISR 4400 (revisada) (Antes NIA 920)	1423
Norma Internacional de Servicios Relacionados 4410 (revisada) - NISR 4410 (revisada)	1452
Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 - NIGC 1	1484
Norma Internacional de Gestión de la Calidad 2 - NIGC 2	1558
Manual del Código Internacional de Ética para contadores profesionales (Incluye Normas Internacionales de Independencia)	1576

ANEXO TÉCNICO ACTUALIZADO Y COMPILATORIO 4-2025, DE LAS NORMAS DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

Continuación del Decreto «Por el cual "Se actualiza y compila el marco técnico de las Normas de Aseguramiento de la Información al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 y se dictan otras disposiciones"

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



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

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción 1–2

Los Pronunciamientos del IAASB 3–4

Pronunciamientos obligatorios del IAASB 3–4

El ámbito de aplicación de las Normas Internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento 5-19

Normas Internacionales de Auditoría 11

Normas Internacionales de Control de Calidad 12

Otras Normas Internacionales 13–16

Juicio profesional 17

Aplicabilidad de las Normas Internacionales 18–19

Material no obligatorio 20-24

Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría 21–22

Notas Prácticas Relacionadas con Otras Normas Internacionales 23

Publicaciones de los servicios técnicos 24

Idioma 25

Introducción

1. Este prefacio de los *Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* se emite para facilitar el conocimiento del alcance y la autoridad de los pronunciamientos que emite el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB), según se establece en los Términos de Referencia del IAASB.

2. El IAASB está comprometido con la meta de desarrollar un conjunto de Normas Internacionales y otros pronunciamientos aceptados generalmente en todo el mundo. Los miembros del IAASB actúan en función del interés común del público en gran escala y la profesión contable en todo el mundo. Como resultado, es posible que dichos miembros adopten una postura respecto de un tema que no esté de acuerdo con la práctica actual de su país o su firma o con las personas que los proponen como miembros del IAASB.

Los pronunciamientos del IAASB

Pronunciamientos obligatorios del IAASB

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

4. Los pronunciamientos obligatorios del IAASB son las Normas Internacionales, las cuales se emiten según el debido proceso establecido por el IAASB.

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

5. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) se aplican a las auditorías de información financiera histórica.

6. Las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) se aplican a la revisión de información financiera histórica.

7. Las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) se aplican a los encargos de aseguramiento distintos de las auditorías y revisiones de información financiera histórica.

8. Las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR) se aplican a los encargos de compilación, los encargos para aplicar procedimientos acordados y otros encargos de servicios relacionados, según especifica el IAASB.

9. De forma colectiva, se hace referencia a las NIA, NIER, NIEA y NISR como las Normas sobre Encargos del IAASB.

10. Las Normas Internacionales de Control de Calidad (NICC) se aplican a todos los servicios sujetos a las Normas sobre Encargos del IAASB.

Normas Internacionales de Auditoría

11. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros[1] realizada por un auditor independiente. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias. El ámbito de aplicación de las NIA se define en la NIA 200[2].

Normas Internacionales de Control de Calidad

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

Otras Normas Internacionales

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

14. Otras Normas Internacionales identificadas en los apartados 6 a 8 incluyen los principios básicos y los procedimientos esenciales (señalados en letra en negrita y con la palabra “debe”), junto con el material de orientación en forma de guías de aplicación y otras anotaciones explicativas. Los principios básicos y los procedimientos esenciales deben entenderse y aplicarse en el contexto de las anotaciones explicativas y de otra índole que brindan una orientación para su aplicación. Por lo tanto, es necesario considerar la totalidad del texto de una Norma para comprender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales.

15. Los principios básicos y los procedimientos esenciales de una Norma se aplican a todos los casos en los que sean relevantes en las circunstancias del encargo. Sin embargo, en circunstancias excepcionales, un profesional de la contabilidad puede considerar necesario no cumplir con un procedimiento esencial relevante para poder cumplir con el objetivo de dicho procedimiento. En tal situación, el profesional de la contabilidad debe documentar de qué manera los procedimientos alternativos realizados cumplieron con el objetivo del procedimiento, así como los motivos del incumplimiento, excepto que estos ya estén aclarados. Se espera que la necesidad de un profesional de la contabilidad de incumplir un procedimiento esencial relevante surja únicamente cuando, en las circunstancias específicas de un encargo, dicho procedimiento sería ineficaz.

16. Los anexos, que forman parte de la guía de aplicación, son parte integral de una Norma. El objetivo y la aplicación de un anexo se explican en el cuerpo de la Norma relacionada o en el título y la introducción del anexo.

Juicio profesional

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

Aplicabilidad de las Normas Internacionales

18. El alcance, la fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una Norma Internacional específica se detallan en la Norma. Salvo disposición en

---

[1] Excepto especificación en contrario, “estados financieros” hace referencia a los estados financieros que contienen información financiera histórica.

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

contrario en la Norma Internacional, el profesional de la contabilidad puede aplicar una Norma Internacional antes de su fecha de entrada en vigor.

19. Las Normas Internacionales son aplicables a los encargos del sector público. Cuando corresponde, se incluyen consideraciones adicionales específicas para entidades del sector público:

    (a) En el cuerpo de una Norma Internacional para el caso de NIA y NICC, o

    (b) En una Perspectiva para el Sector Público (PSP) que aparezca al término de otras Normas Internacionales.

Material no obligatorio

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

Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría

21. Las Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría (NIPA) no imponen requerimientos adicionales a los auditores a los incluidos en las NIA, ni modifican la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las NIA relevantes para la auditoría. Las NIPA proporcionan ayuda práctica a los auditores. Se pretende que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales, o utilizadas en la elaboración del correspondiente material nacional. Así mismo, proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar para desarrollar sus programas de capacitación y orientación interna.

22. Según la naturaleza del tema o temas cubiertos, una NIPA puede ayudar al auditor a:

- obtener conocimiento de las circunstancias de la entidad y hacer juicios acerca de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material;
- hacer juicios acerca de cómo responder ante los riesgos valorados, lo que incluye juicios acerca de los procedimientos que pueden ser apropiados según las circunstancias; o
- abordar consideraciones de emisión de informes, incluso la formación de la opinión sobre los estados financieros y comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad.

Notas Prácticas Relacionadas con Otras Normas Internacionales

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

Publicaciones de los servicios técnicos del IAASB

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

Idioma

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

GLOSARIO DE TÉRMINOS[1]

(Enero 2020)

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

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

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

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

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

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

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

---

* Indica un término definido en las NIA

† Indica un término definido en la NICC 1.

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

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

actividades de la entidad, sus perspectivas de futuro y sus riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad e informes sobre cuestiones de gobierno.

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

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

Criterios aplicables (en el contexto de la NIEA 3420)[3] – Los criterios empleados por la parte responsable en la compilación de la información financiera proforma. Los criterios pueden haber sido establecidos por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido o por disposición legal o reglamentaria. En el caso de que no existan criterios establecidos, serán desarrollados por la parte responsable.

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

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

(a) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o

(b) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

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

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

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

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

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

**Afirmaciones* – Manifestaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición,

---

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

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

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

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

presentación y revelación de información en los estados financieros que son inherentes a la manifestación de la dirección de que los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

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

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

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

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

(i) Como encargo de seguridad razonable o como encargo de seguridad limitada:

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

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

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

a. Encargo de constatación – Encargo de aseguramiento en el que una parte distinta del profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del profesional ejerciente también presenta la información sobre la materia objeto de análisis en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la información sobre la materia objeto de análisis también se puede presentar en el informe de aseguramiento. En un encargo de constatación, la conclusión del profesional ejerciente trata

de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material. La conclusión del profesional ejerciente puede redactarse refiriéndose a:

i. la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;
ii. la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
iii. una declaración realizada por la parte o por las partes apropiadas.

b. Encargo consistente en un informe directo – Encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables y presenta la información sobre la materia objeto de análisis resultante como parte del informe de aseguramiento o como anexo al mismo. En un encargo consistente en un informe directo, la conclusión del profesional ejerciente se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Estados financieros auditados (en el contexto de la NIA 810 (Revisada))* – Estados financieros[6] auditados por el auditor de conformidad con las NIA, y de los cuales derivan los estados financieros resumidos.

**Auditor* – El término “auditor” se utiliza para referirse a la persona o personas que realizan la

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

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

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

**Experto del auditor* – Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio[7] o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo.

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

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

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

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

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

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

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

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

Encargo de compilación – Encargo en el que un profesional ejerciente aplica conocimientos

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(ii) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.

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

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

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

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

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

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

**Cifras correspondientes de periodos anteriores* – Información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente

en relación con los importes e información revelada del periodo actual (denominados “cifras del periodo actual”). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas presentadas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.

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

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

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

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

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

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

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

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

(b) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.

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

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

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

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

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

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

---

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

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

- Emisiones de Alcance 3, que comprenden al resto de las emisiones indirectas.

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

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

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

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

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

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

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

*†*Socio del encargo*[10] – El socio u otra *persona de la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal. En su caso, el término “socio del encargo” se entenderá referido a su equivalente en el sector público.*

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(i) La suficiencia de la evidencia es la medida cuantitativa de esta.

(ii) La adecuación de la evidencia es la medida cualitativa de esta.

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

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

(a) los procesos de auditoría;

(b) las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

---

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

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

(c) el entorno empresarial en el que la entidad opera; y

(d) las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector en el que la entidad opera.

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

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

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

Fuente de información externa – Una persona u organización externa que proporciona información que ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o que ha sido obtenida por el auditor como evidencia de auditoría, cuando dicha información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios. Cuando la información haya sido proporcionada por una persona u organización que actúe en calidad de experto de la dirección, organización de servicios[13] o experto del auditor[14], la persona u organización no se considera una fuente de información externa en relación con esa información concreta.

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

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

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

(i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o

(ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

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[15].

Declaración de GEI – Una declaración que establece elementos constitutivos y que cuantifica las emisiones de GEI de una entidad para un periodo (a veces conocida como un inventario de emisiones) y, cuando corresponda, información comparativa y notas explicativas que incluyen un resumen de las políticas de emisión de informes y cuantificación significativas. La declaración de GEI de una entidad también puede incluir un listado categorizado de las eliminaciones o deducciones de emisiones. Cuando el encargo no cubre la declaración de GEI completa, el término "declaración de GEI" debe leerse como esa parte que está cubierta por el encargo. La declaración de GEI es la "información de la materia objeto de análisis" del encargo[16].

Gases de efecto invernadero (GEI) – Dióxido de carbono (CO_2) y cualesquiera otros gases requeridos por los criterios aplicables a ser incluidos en la declaración de GEI, tales como: metano, óxido de nitrógeno, hexafluoruro de azufre, hidrofluorocarbonos, perfluorocarbonos y clorofluorocarbonos. Los gases que no son dióxido de carbono por lo general se expresan en términos de equivalentes del dióxido de carbono (CO_2-e).

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Independencia[17] *– Comprende:*

(a) Actitud mental independiente – Actitud mental que permite expresar una opinión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que un individuo actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.

(b) Independencia aparente – Supone evitar los hechos o circunstancias que son tan significativos que un tercero con juicio y bien informado, probablemente concluiría que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma de auditoría o de un miembro del equipo del encargo de auditoría o del encargo que proporciona un grado de seguridad (encargo de aseguramiento) se han visto comprometidos.

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

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

---

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

Factores de riesgo inherente – Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude[18] en la medida en la que afectan al riesgo inherente.

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

(a) los estados financieros correspondientes al período anterior no fueron auditados; o

(b) los estados financieros correspondientes al período anterior fueron auditados por el auditor predecesor.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

[18] NIA 240, apartados A24–A27

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

expresen la imagen fiel o se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales.

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

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

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

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

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

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

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

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

*†*Red* – Una estructura más amplia:

(a) que tiene por objetivo la cooperación, y

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

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

**Incumplimiento (en el contexto de la NIA 250 (Revisada)*[19] – Actos u omisiones, intencionados o no, cometidos por la entidad, por los responsables del gobierno de la entidad, por la dirección o por otras personas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, que son

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

contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de emisiones o información a revelar.

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

*†*Personal* – Socios y empleados.

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

(a) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;

(b) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o

(c) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

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

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

Profesional ejerciente – Un profesional de la contabilidad en ejercicio.

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

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

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

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

**Condiciones previas a la auditoría* – Utilización por la dirección de un marco de información

financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y la conformidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, con la premisa[20] sobre la que se realiza una auditoría.

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

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

(a) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;

(b) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

(c) de proporcionar al auditor:

  (i) acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

  (ii) información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría; y

  (iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

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

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

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

(a) ajustes a la información financiera no ajustada que muestran el impacto de un hecho o transacción significativo (“hecho” o “transacción”) como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración y

(b) ajustes a información financiera no ajustada necesarios para que la información financiera proforma sea compilada sobre una base congruente con el marco de información financiera aplicable de la entidad a la que se refiere (“entidad”) y con sus políticas contables dentro de dicho marco.

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

---

[20] NIA 200, apartado 13

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

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

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

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

Juicio profesional (en el contexto de la NIEA 3000 (Revisada)) – Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas de encargos de aseguramiento y las de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo.

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

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

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

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

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

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

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

(b) una combinación de las mejores estimaciones y de un caso hipotético.

---

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Parte vinculada* – Una parte que es:

(a) una parte vinculada tal y como se defina en el marco de información financiera aplicable; o

(b) en el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto

  (i) una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;

  (ii) otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u

  (iii) otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante:

    a. derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;

    b. propietarios que sean familiares próximos; o

    c. personal clave de la dirección compartido.

  No obstante, las entidades que están bajo el control común de un Estado (ya sea una Administración nacional, regional o local) no se consideran partes vinculadas a

menos que realicen transacciones significativas o compartan recursos significativos entre sí.

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

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

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

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

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

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

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

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

**Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (referido en la NIA 402[24] como “informe tipo 1”)* – Informe que comprende:

(a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada; y

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

(b) un informe elaborado por el auditor de la entidad prestadora del servicio, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.

Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de una organización de servicios (referido en la NIEA 3402[25] como “informe tipo 1”) (en el contexto de la NIEA 3402) – Informe que comprende:

(a) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;

(b) una declaración por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:

(i) la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado en la fecha determinada;

(ii) los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados en la fecha determinada; y

(c) un informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que proporciona una conclusión de seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (b)(i) -(ii) anteriores.

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

(a) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada o a lo largo de un período específico y, en algunos casos, su eficacia operativa a lo largo de un período específico; y

(b) un informe elaborado por el auditor de la entidad prestadora del servicio con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:

(i) su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de dichos controles; y

(ii) una descripción de las pruebas de controles realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio y de los resultados obtenidos.

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

(a) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;

(b) una declaración por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:

(i) la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como

---

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

estaba diseñado e implementado durante el periodo determinado;

(ii) los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo determinado; y

(iii) los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo determinado; y

(c) un informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que:

(i) proporciona una conclusión de seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (b)(i)- (iii) anteriores e

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

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

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

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

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

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

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

(a) Riesgo inherente – Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

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

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

Riesgos derivados de la utilización de TI – Exposición de los controles de procesamiento de la información a un diseño o un funcionamiento ineficaces, o riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y demás

información) en el sistema de información de la entidad, debido a un diseño o a un funcionamiento ineficaz de los procesos de TI de la entidad (véase entorno de TI).

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

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

(a) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son más eficaces de lo que realmente son, o en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que no existen incorrecciones materiales cuando de hecho existen. El auditor se preocupará principalmente por este tipo de conclusión errónea debido a que afecta a la eficacia de la auditoría y es más probable que le lleve a expresar una opinión de auditoría inadecuada.

(b) En el caso de una prueba de controles, concluir que los controles son menos eficaces de lo que realmente son o, en el caso de una prueba de detalle, llegar a la conclusión de que existen incorrecciones materiales cuando de hecho no existen. Este tipo de conclusión errónea afecta a la eficiencia de la auditoría puesto que, generalmente, implica la realización de trabajo adicional para determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

y los controles relacionados con estos.

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

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

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

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

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

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

(i) para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y a la magnitud de la incorrección potencial si existe; o

(ii) que deba ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA.

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

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

(a) concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (a menudo una única persona, bien sea una persona física u otra empresa que sea propietaria de la entidad, siempre que el propietario reúna las características cualitativas relevantes); y

(b) una o más de las siguientes características:

  (i) transacciones sencillas o sin complicaciones;

  (ii) contabilidad sencilla;

  (iii) pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;

  (iv) pocos controles internos;

  (v) pocos niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de

controles; o

(vi) poco personal del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.

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

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

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

**Marco de información con fines específicos* – Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento[26].

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

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

(a) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y

(b) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.

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

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

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

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

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

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

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

(a) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y

(b) procedimientos analíticos sustantivos.

**Suficiencia (de la evidencia de auditoría)* – Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La

[26] NIA 200, apartado 13(a)

cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

Criterios adecuados – (véase *Criterios*)

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

**Estados financieros resumidos (en el contexto de la NIA 810 (Revisada))* – Información financiera histórica derivada de los estados financieros pero que contiene menos detalle que los estados financieros, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados financieros sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o de los cambios habidos en ellos en un período de tiempo[27]. Diferentes jurisdicciones pueden utilizar una terminología diferente para describir tal información financiera histórica.

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

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

(a) el entorno de control;

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

(c) el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno;

(d) el sistema de información y comunicación y

(e) las actividades de control.

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

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

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

**Responsables del gobierno de la entidad* – Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad

pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente[28].

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

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

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

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

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

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

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

**Opinión no modificada (favorable)* – Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable[29].

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

Auditor de la entidad usuaria (en el contexto de la NIEA 3402) – Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de una entidad usuaria[30].

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

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

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

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

---

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

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

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

UN MARCO PARA LA CALIDAD DE LA AUDITORÍA
ELEMENTOS CLAVE QUE CREAN UN ENTORNO PARA UNA AUDITORÍA CON CALIDAD

Visión del IAASB sobre el Marco para la Calidad de la Auditoría

Los objetivos del Marco para la Calidad de la Auditoría incluyen:

- Sensibilizar sobre los elementos clave de la calidad de la auditoría.
- Alentar a los interesados clave a explorar formas de mejorar la calidad de la auditoría.
- Facilitar un mayor diálogo entre los interesados clave sobre el tema.

El IAASB espera que el Marco genere debate, y acciones positivas para alcanzar una mejora continua de la calidad de la auditoría.

Se requiere a los auditores cumplir con las normas de auditoría aplicables y las normas de control de calidad aplicables en las firmas de auditoría, así como con requerimientos éticos y otros requerimientos normativos. El Marco no es sustituto de dichas normas, no establece normas adicionales ni proporciona requerimientos para la realización de los encargos de auditoría.

Prólogo

La información financiera debe ser relevante, oportuna y fiable para cumplir con las necesidades de los usuarios. Las disposiciones legales y reglamentarias nacionales, así como los interesados en la entidad, a menudo requieren una auditoría externa de algunos elementos de la información financiera para proporcionar a los usuarios la confianza de que la información es fiable. Para que una auditoría externa cumpla con sus objetivos, los usuarios de los estados financieros auditados deben tener confianza en que el auditor ha trabajado a un nivel adecuado y que se ha llevado a cabo "una auditoría con calidad".

El término "calidad de la auditoría" se utiliza frecuentemente en debates entre los interesados, en comunicaciones de los reguladores, emisores de normas, firmas de auditoría y otros, y en la investigación y en el establecimiento de políticas. La calidad de la auditoría es un tema complejo y, como se indica en el Anexo 1, no existe una definición o análisis que haya alcanzado un reconocimiento universal.

Por esta razón, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) ha desarrollado un Marco para la Calidad de la Auditoría (el Marco) que describe los factores relativos al input, proceso y resultado que contribuyen a la calidad de la auditoría en un encargo, en las firmas de auditoría y en el país en relación con las auditorías de estados financieros. El Marco también demuestra la importancia de interacciones adecuadas entre los interesados y la importancia de los diversos factores contextuales.

El IAASB considera que dicho Marco es de interés público ya que este:

- alienta a las firmas de auditoría nacionales, redes internacionales de firmas de auditoría y organizaciones de profesionales de la contabilidad a reflexionar sobre cómo mejorar la calidad de la auditoría y comunicar mejor la información sobre la calidad de la auditoría;
- incrementa el grado de conciencia y conocimiento entre los interesados sobre los elementos importantes de la calidad de la auditoría;
- permite a los interesados reconocer aquellos factores que pueden merecer atención prioritaria para mejorar la calidad de la auditoría. Por ejemplo, el Marco podría utilizarse para informar a los responsables del gobierno de la entidad sobre la calidad de la auditoría y alentarlos a considerar sus funciones para mejorarla;
- ayudar al establecimiento de normas, tanto en el ámbito nacional como internacional. Por ejemplo, el IAASB utilizará el Marco cuando revise la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1[1] y las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). También puede ayudar al Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) y al Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) a considerar mejoras para sus pronunciamientos obligatorios;
- facilitar el diálogo y las relaciones de trabajo más cercanas entre el IAASB y los interesados clave, así como entre los propios interesados clave;
- estimular la investigación académica sobre estos temas y
- ayudar a los estudiantes de auditoría a obtener un mayor conocimiento acerca de los fundamentos de la profesión a la que aspiran a unirse.

---

[1] Norma Internacional de Control de Calidad 1, *Control de calidad para firmas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, y otros servicios que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados.*

CONTENIDO

Página

Resumen 5

1 Factores relativos a los inputs

2 Factores relativos al proceso 13

3 Factores relativos al resultado 15

4 Interacciones clave en la cadena de suministro de información financiera 21

5 Factores contextuales 28

Anexo 1 La complejidad de definir la calidad de la auditoría

Anexo 2 Atributos de calidad de los factores relativos a la inputs y a los procesos

Resumen

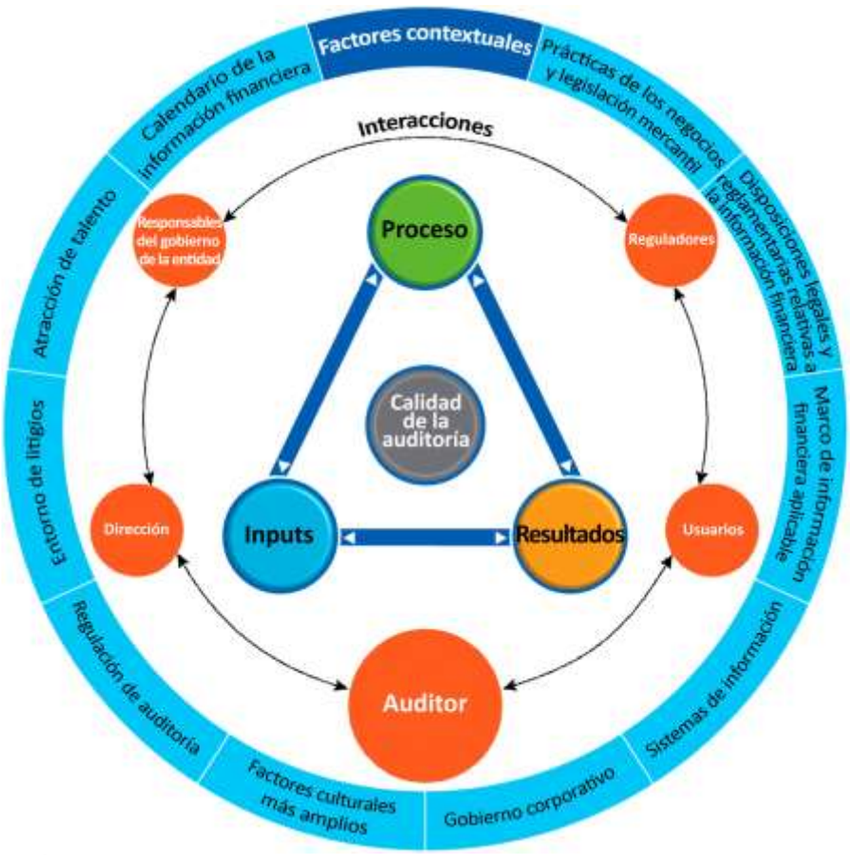
1. El término de **calidad de la auditoría** abarca los elementos clave que crean un entorno que maximiza la probabilidad de que se lleven a cabo auditorías con calidad sobre bases congruentes.
2. El objetivo de una auditoría de estados financieros es que el auditor se forme una opinión sobre los estados financieros basada en haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los estados financieros están libres de incorrecciones materiales e informar a la luz de los hallazgos del auditor. Es probable que se haya logrado una **auditoría con calidad** por un equipo del encargo que:
   - mostró valores, ética y actitudes adecuados;
   - estuvo suficientemente bien informado, capacitado y experimentado y tuvo el tiempo suficiente para llevar a cabo el trabajo de auditoría;
   - aplicó procesos de auditoría rigurosos y procedimientos de control de calidad que cumplieron con las disposiciones legales y reglamentarias y las normas aplicables;
   - proporcionó informes útiles y oportunos e
   - interactuó apropiadamente con los interesados pertinentes.
3. La responsabilidad de realizar auditorías con calidad sobre los estados financieros recae en los auditores. Sin embargo, una auditoría con calidad se logra mejor, en un entorno en el que se da un apoyo e interacción apropiada entre los participantes en la cadena de suministro de información financiera.
4. El Marco tiene por objeto dar a conocer los elementos clave de la calidad de la auditoría y, por consiguiente, alentar a los auditores, firmas de auditoría y otros interesados cuestionarse sobre si existe algo más que puedan hacer para aumentar la calidad de la auditoría en sus entornos particulares.
5. El Marco es aplicable a las auditorías de todas las entidades independientemente de su tamaño, naturaleza, y complejidad. También es aplicable a todas las firmas de auditoría independientemente de su tamaño, incluyendo firmas de auditoría que son parte de una red o asociación. Sin embargo, los atributos de la calidad de la auditoría descritos en este Marco varían en importancia y afectan la calidad de la auditoría de diferentes maneras.
6. Se requiere que los auditores cumplan con las normas de auditoría y de control de calidad aplicables a las firmas de auditoría, así como con los requerimientos éticos y otros requerimientos normativos. En particular, la NICC 1[2] aborda las responsabilidades de las firmas con relación a sus sistemas de control de calidad sobre las auditorías. El Marco no es sustituto de dichas normas ni establece normas adicionales o proporciona requerimientos de sobre procedimientos para la ejecución de los encargos de auditoría.
7. Mientras que la calidad de una auditoría individual puede estar influenciada por los inputs, los procesos, los resultados y las interacciones descritas en este Marco, el Marco para la Calidad de la Auditoría, en sí mismo no es suficiente para el propósito de evaluar la calidad de una auditoría individual. Ello se debe a que se necesitará dar una atención detallada a cuestiones tales como la naturaleza, momento de realización y extensión de la evidencia de auditoría obtenida en respuesta a los riesgos de incorrección material en una entidad concreta, lo adecuado de los juicios significativos realizados y el cumplimiento de las normas aplicables.
8. El Marco distingue los siguientes elementos:

---

[2] La NICC 1 requiere que las firmas de auditoría establezcan y mantengan un sistema de control de calidad que le proporcione una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y que los informes emitidos por la firma o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

a. Inputs
b. Proceso
c. Resultados
d. Interacciones clave en la cadena de suministro de información financiera
e. Factores contextuales

El Marco puede representarse como sigue:



Inputs

9. Los inputs se agrupan en los siguientes factores:

   Los valores, la ética y las actitudes de los auditores, que a su vez, están influenciados por la cultura dominante en la firma de auditoría y

   el conocimiento, habilidades y experiencia de los auditores y el tiempo que se les asigna para realizar la auditoría.

10. Dentro de estos factores relativos a los inputs, los atributos de calidad se organizan entre los aplicables directamente:

    a. al encargo de auditoría;

    b. a una firma de auditoría y por consiguiente, indirectamente a todas las auditoría llevadas a cabo por esa firma y

    c. al país (o jurisdicción) y, por consiguiente, indirectamente a todas las firmas de auditoría que operan en ese país y las auditorías que llevan a cabo.

11. El Anexo 2 describe, con mayor detalle, los atributos de calidad de los factores relativos a los inputs en los encargos, firmas y países.

12. Los inputs a la calidad de la auditoría estarán influenciados por el contexto en el que se lleva a cabo la auditoría, las interacciones con los interesados clave y los resultados. Por ejemplo, las disposiciones legales y reglamentarias (contexto) pueden requerir informes específicos (resultados) que influencian las habilidades (inputs) utilizadas.

Proceso

13. El rigor del proceso de la auditoría y de los procedimientos de control de calidad afecta la calidad de la auditoría. El Anexo 2 describe, con mayor detalle, los atributos de calidad de los factores relativos a los procesos en los encargos, firmas y países.

Resultados

14. Los resultados incluyen informes e información preparada y presentada formalmente por una parte a otra, así como los resultados que se derivan del proceso de auditoría que generalmente no son visibles para los que no están en la organización auditada. Por ejemplo, estos pueden incluir mejoras a las prácticas de información financiera de la entidad y al control interno sobre la información financiera, que pueden resultar de los hallazgos del auditor.

15. Los resultados de la auditoría generalmente están determinados por el contexto, incluyendo los requerimientos legislativos. Algunos interesados pueden influenciar la naturaleza de los resultados, mientras que otros tienen menor influencia. Ciertamente, para algunos interesados, tales como los inversores en compañías que cotizan en bolsa, el informe del auditor es el resultado principal.

Interacciones clave en la cadena de suministro de información financiera

16. Si bien cada interesado en la cadena de suministro de la información financiera juega por separado un papel importante, contribuyendo a la información financiera de alta calidad, la forma en que los interesados interactúan puede tener un impacto especial en la calidad de auditoría Estas interacciones, incluyendo las comunicaciones formales e informales, son influenciadas por el contexto en el cual se realiza la auditoría y permite que exista una relación dinámica entre los inputs y los resultados. Por ejemplo, las discusiones entre el auditor y el comité de auditoría de una compañía que cotiza en bolsa en la etapa de planificación pueden influenciar el uso de habilidades especiales (inputs) y la forma y contenido del informe de auditoría dirigido a los responsables del gobierno de la entidad (resultados). Por el contrario, en empresas que no cotizan, puede haber una mayor proximidad con los dueños en el curso de la auditoría. En estas circunstancias, puede haber frecuentes comunicaciones informales, las cuales contribuyen a la calidad de la auditoría.

Factores contextuales

17. Hay una serie de factores del entorno- o contextuales -, tales como disposiciones legales y reglamentarias y gobierno corporativo, que pueden afectar la naturaleza y calidad de la información financiera y, directa o indirectamente, la calidad de la auditoría. Los auditores responden, en su caso, a estos factores cuando determinan la mejor manera de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

1. Factores relativos a los inputs

1. Auditorías con calidad involucran a auditores que:
   - muestran valores, ética y actitudes adecuadas y
   - están lo suficientemente bien informados, capacitados y experimentados y tienen el tiempo suficiente para llevar a cabo el trabajo de auditoría.
2. Los principales atributos que influencian la calidad de la auditoría se describen a continuación. Estos atributos son aplicables al encargo de auditoría, a la firma de auditoría y al país (o jurisdicción)[3] . Cada atributo y ámbito se describe en secciones separadas.

1.1 Valores, ética y actitudes — En el encargo (Ref.: Apartados 2-16 Anexo 2)

3. El socio del encargo de auditoría[4] es responsable del trabajo de auditoría y, en consecuencia, es directamente responsable de la calidad de la auditoría. Además de tener la responsabilidad sobre la ejecución de la auditoría, el socio del encargo de auditoría tiene el papel crítico de asegurarse de que el equipo del encargo muestre los valores, ética y actitudes necesarias para sustentar una auditoría con calidad.

   Los atributos clave son:
   - El equipo del encargo reconoce que la auditoría se realiza en el interés del público en general y la importancia de cumplir con los requerimientos de ética[5].
   - El equipo del encargo muestra objetividad e integridad.
   - El equipo del encargo es independiente.
   - El equipo del encargo muestra competencia y diligencia profesionales.
   - El equipo del encargo muestra escepticismo profesional.

1.2 Valores, ética y actitudes — En la firma (Ref.: Apartados 17-32 Anexo 2)

4. La cultura de la firma de auditoría tiene una influencia importante en los valores, la ética y las actitudes de los socios de auditoría y otros miembros del equipo del encargo, porque el entorno en el que trabaja el equipo del encargo puede afectar de manera importante la mentalidad de los socios y del personal y, por lo tanto, la forma en que cumplen con sus responsabilidades. Si bien la auditoría está diseñada para proteger al interés público, las firmas de auditoría generalmente son entidades comerciales. La cultura de cada firma será un factor importante para determinar cómo sus socios y personal actúan en el interés público y a la vez alcanzan los objetivos comerciales de la firma.
5. Los atributos clave en relación con la creación de una cultura en la que la calidad de la auditoría sea valorada son:
   - Existen medidas de gobierno que establecen el "tono de la alta dirección" adecuado, las cuales tienen como objetivo salvaguardar la independencia de la firma.
   - Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluación y recompensa que contribuyen a la calidad de la auditoría.
   - Las consideraciones financieras no conducen a acciones ni decisiones que impidan la

---

[3] Una jurisdicción puede ser menor o mayor que un país. En algunas áreas del mundo algunos aspectos de la normativa de auditoría abarcan varios países. En algunos países los aspectos normativos de la auditoría son llevados a cabo por unidades más pequeñas tales como estados o provincias.

[4] En el entorno del sector público, los términos "cliente", "encargo", "socio del encargo", y "firma" deben, cuando sea pertinente, leerse como referidos a sus equivalentes en el sector público, como se definen en la Norma Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI) 40, Control de Calidad para Entidades Fiscalizadoras Superiores, Sección 7

[5] El *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) identifica cinco principios fundamentales de la ética profesional para los profesionales de la contabilidad: integridad; objetividad; competencia y diligencia profesionales; confidencialidad; y el comportamiento profesional.

calidad de la auditoría.

- La firma enfatiza la importancia de proporcionar a los socios y al personal oportunidades de desarrollo profesional continuo y acceso a soporte técnico de alta calidad.
- La firma promueve una cultura de consultas sobre cuestiones difíciles.
- Existen sistemas sólidos para la toma de decisiones sobre aceptación y continuidad de clientes.

1.3 Valores, ética y actitudes — En el país (Ref.: Apartados 33-40 Anexo 2)

6. Las actividades normativas de auditoría nacionales tienen una influencia importante sobre la cultura de las firmas y sobre los valores, la ética y las actitudes de los socios de auditoría y de otros miembros del equipo del encargo. Los atributos clave son:
   - Se promulgan requerimientos de ética que dejan claro tanto los principios de ética subyacentes como los requerimientos específicos aplicables.
   - Los reguladores, los emisores de normas nacionales y las organizaciones de profesionales de la contabilidad, actúan para asegurar que los principios éticos son conocidos y que los requerimientos se aplican congruentemente.
   - La información relevante para la toma de decisiones acerca de la aceptación de clientes se comparte entre las firmas de auditoría.

1.4 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo — En el encargo (Ref.: Apartados 41-58 Anexo 2)

7. El socio del encargo de auditoría es responsable de asegurarse de que el equipo del encargo, en conjunto, tiene las competencias adecuadas y de que el equipo tenga tiempo suficiente para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada antes de emitir la opinión de auditoría.

8. Los atributos clave son:
   - Los socios y el personal tienen las competencias necesarias
   - Los socios y el personal conocen el negocio de la entidad.
   - Los socios y el personal hacen juicios razonables.
   - El socio del encargo de auditoría está activamente involucrado en la valoración del riesgo, planificación, supervisión y revisión del trabajo realizado.
   - El personal que lleva a cabo el trabajo detallado de auditoría "en el cliente" tiene la suficiente experiencia, su trabajo es dirigido, supervisado y revisado adecuadamente y existe un grado razonable de continuidad del personal.
   - Los socios y el personal tienen el tiempo suficiente para llevar a cabo la auditoría de forma eficaz
   - El socio del encargo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del encargo son accesibles para la dirección y para los responsables del gobierno de la entidad.

1.5 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo — En la firma (Ref.: Apartados 59-70 Anexo 2)

9. Las políticas y procedimientos de la firma afectarán el grado de conocimientos y experiencia requeridos a los socios del encargo de auditoría y a otros miembros del equipo del encargo y el tiempo disponible para que lleven a cabo el trabajo de auditoría necesario. Los atributos clave son:

- Los socios y el personal tienen el suficiente tiempo para tratar las cuestiones difíciles conforme se presentan.
- Los equipos de los encargos tienen la estructura adecuada.
- Los socios y el personal de categoría superior proporcionan al personal menos experimentado evaluaciones oportunas y entrenamiento adecuado o capacitación "en el trabajo".
- Se da suficiente capacitación a los socios de auditoría y al personal sobre auditoría, contabilidad y, cuando sea aplicable, sobre sectores especializados.

1.6 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo — En el país (Ref.: Apartados 71-80 Anexo 2)

10. Las actividades nacionales pueden afectar las competencias de los auditores. Los atributos clave son:
    - Existen medidas sólidas para autorizar a firmas de auditoría y/o a auditores individuales.
    - Los requerimientos de formación se definen claramente y la capacitación se proporciona de forma adecuada y eficaz.
    - Existen medidas para actualizar a los auditores en temas actuales y proporcionarles capacitación sobre nuevos requerimientos de contabilidad, de auditoría y normativos.
    - La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades adecuadas.

2. Factores relativos al proceso

11. Las auditorías con calidad involucran a auditores que aplican procesos de auditoría rigurosos y procedimientos de control de calidad que cumplen con las disposiciones legales y reglamentarias y normas aplicables.

2.1 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En el encargo (Ref: Apartados 81-93 Anexo 2)

12. Las auditorías deben realizarse de conformidad con normas de auditoría y están sujetas a los procedimientos de control de calidad de las firmas de auditoría, las cuales cumplen con la NICC 1. Estas proporcionan los fundamentos para un enfoque disciplinado para valorar el riesgo, planificar, efectuar procedimientos de auditoría y, por último, formarse y expresar una opinión. A veces, las metodologías de las firmas de auditoría y las políticas y procedimientos internos proporcionan una orientación más específica sobre cuestiones tales como, quién realiza actividades específicas, los requerimientos internos de consulta, y los formatos de documentación.
13. Aunque las normas de auditoría y la metodología de la firma de auditoría darán forma al proceso de auditoría, la forma en que este se aplique se diseñará para cada auditoría en particular. Los atributos clave son:
    - El equipo del encargo cumple con las normas de auditoría, las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y con los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.
    - El equipo del encargo hace uso adecuado de la tecnología de la información.
    - Hay una interacción efectiva con otros involucrados en la auditoría.
    - Se han tomado las medidas adecuadas con la dirección con el fin de lograr un proceso de auditoría eficaz y eficiente.

2.2 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En la firma (Ref: Apartados 94-111 Anexo 2)

14. Las políticas y procedimientos de la firma afectarán al proceso de auditoría. Los atributos clave que contribuyen a la calidad de la auditoría son:

- La metodología de auditoría se adapta a los desarrollos en las normas profesionales y a los hallazgos de las revisiones de control de calidad internas y de las inspecciones externas.
- La metodología de auditoría alienta a cada miembro del equipo a aplicar el escepticismo profesional y a ejercer un juicio profesional apropiado.
- La metodología requiere una supervisión eficaz y una revisión del trabajo de auditoría.
- La metodología requiere una documentación de auditoría adecuada.
- Se establecen procedimientos de control de calidad rigurosos y se hace seguimiento de la calidad de la auditoría y se toman las acciones adecuadas consecuentes.
- Cuando se requiere, se llevan a cabo revisiones de control de calidad del encargo (RCCE) eficaces.

2.3 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En el país (Ref: Apartados 112-119 Anexo 2)

15. Las actividades normativas nacionales pueden afectar el proceso de auditoría.

16. Las NIA son emitidas por el IAASB. El Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) establece normas de ética de alta calidad para profesionales de la contabilidad a través del desarrollo de un Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad sólido e internacionalmente aplicable. El Consejo de Normas Internacionales de Formación en Contaduría (IAESB) desarrolla y mejora la formación contable profesional—abarcando la competencia técnica, así como las habilidades profesionales, valores, ética, y actitudes para los profesionales de la contabilidad—a través de la promulgación de Normas Internacionales de Formación (NIF). Hay una amplia adopción de estas normas en el ámbito nacional. Los atributos clave son:

- Las normas de auditoría y otras normas se promulgan dejando claro los objetivos subyacentes así como los requerimientos específicos aplicables.
- Los organismos responsables de las inspecciones de auditoría externa consideran los atributos relevantes de la calidad de la auditoría, tanto de las firmas de auditoría como de los encargos de auditoría individuales.
- Existen sistemas eficaces para investigar las denuncias por incumplimientos en la auditoría y para ejercer las acciones disciplinarias cuando sea adecuado.

3. Factores relativos al proceso

17. Los diferentes interesados reciben distintos resultados de una auditoría. Estos resultados probablemente son evaluados en términos de su utilidad y oportunidad y son vistos como aspectos de la calidad de la auditoría. Pueden también:

- proporcionar un conocimiento más amplio acerca de la calidad de la auditoría. Por ejemplo, los informes de los reguladores de la auditoría probablemente describan una debilidad que ha sido identificada en las actividades de inspección y
- afecte directamente a la calidad de la auditoría. Por ejemplo, tener una responsabilidad específica de informar sobre una cuestión, como por ejemplo la eficacia de los controles internos, puede dar lugar a un trabajo más sólido en esa área.

18. Algunos interesados, especialmente la dirección, los responsables del gobierno de la

entidad y algunos reguladores, tienen un conocimiento más directo sobre algunos inputs a la calidad de la auditoría y están, por consiguiente, en una mejor posición para evaluarla, al menos en parte. Los resultados procedentes de estos otros interesados, por ejemplo, la información proporcionada por los comités de auditoría, pueden proporcionar información útil sobre la calidad de la auditoría a los usuarios externos.

19. Los resultados relevantes pueden incluir:

Ámbito	**Resultados**
3.1 **Encargo**	**Del auditor** 3.1.1 Informes del auditor para usuarios de los estados financieros auditados 3.1.2 Informes del auditor para los responsables del gobierno de la entidad 3.1.3 Informes del auditor para la dirección 3.1.4 Informes del auditor para los reguladores financieros y prudenciales **De la Entidad** 3.1.5 Los estados financieros auditados 3.1.6 Informes de los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo los Comités de Auditoría **De los reguladores de la auditoría** 3.1.7 Reguladores que proporcionan información sobre auditorías individuales.
3.2 **En la firma y el país**	**De la firma de auditoría** 3.2.1 Informes de transparencia 3.2.2 Informes anuales y otros **De los reguladores de la auditoría** 3.2.3 Proporcionar una visión agregada sobre los resultados de las inspecciones sobre las firmas de auditoría

3.1 Resultados – En el encargo

3.1.1 *Informes del auditor para usuarios de los estados financieros auditados*

20. El resultado principal de una auditoría es la opinión del auditor, la cual proporciona a los usuarios confianza sobre la fiabilidad de los estados financieros auditados. Para la mayoría de los usuarios, la ausencia de una opinión modificada del auditor es una señal importante sobre la fiabilidad de la información financiera. El valor de esta señal puede estar influenciado por diversos factores, incluyendo la reputación de la firma[6] que lleva a cabo la

[6] La reputación de la firma de auditoría no se trata específicamente en el Marco, ya que no es un elemento de la calidad de la auditoría, sino algo que puede surgir de una entrega constante de auditorías con calidad. Hay una serie de factores que afectan a la reputación de una firma, incluyendo su tamaño, sus actividades de marketing y el grado en el que puede verse afectada por litigios o la acción normativa de los reguladores.

auditoría y la suposición de la eficacia del proceso de auditoría empleado.

21. El informe de auditoría proporciona una oportunidad para que el auditor proporcione información a los usuarios con algunas ideas sobre el trabajo y los hallazgos del auditor y, por tanto, sobre la calidad de la auditoría realizada. Sin embargo, esta oportunidad no siempre es aprovechada por los auditores y el informe del auditor ha sido, a lo largo de los años, estandarizado. Salvo en circunstancias en las que se modifica la opinión del auditor, no se suele proporcionar información sobre el trabajo y los hallazgos del auditor.

22. Además de ampliar la información contenida en el informe del auditor, su utilidad también puede aumentar si contiene un grado de seguridad adicional sobre cuestiones específicas que exijan las disposiciones legales o reglamentarias. En algunos casos, dicho grado de seguridad puede proporcionarse sin ampliar el alcance de la auditoría (por ejemplo, confirmación de que la dirección ha proporcionado al auditor toda la información y explicaciones requeridas). En otros casos, el alcance de la auditoría debe ampliarse (por ejemplo, proporcionando un grado de seguridad sobre la eficacia de los controles internos sobre la información financiera).

23. Generalmente, los auditores del sector público proporcionan mayor información sobre la auditoría, ya sea en el informe del auditor principal o en un informe complementario de acceso público. Adicionalmente, los auditores del sector público en ocasiones llevan a cabo su trabajo en un entorno en el que los ciudadanos tienen acceso a documentos oficiales. Esta libertad de información puede resultar en que el auditor del sector público revele información más detallada sobre sus auditorías, por ejemplo, sobre los riesgos del negocio de la entidad y los controles internos.

3.1.2 *Informes del auditor para los responsables del gobierno de la entidad*

24. Las normas de auditoría, generalmente, requieren que el auditor se comunique oportunamente con los responsables del gobierno sobre cuestiones específicas. Por ejemplos, las NIA[7] requieren comunicar acerca de:

- Las responsabilidades del auditor.
- El alcance y momento de realización de la auditoría planificados.
- Información sobre las amenazas a la objetividad del auditor, y las correspondientes salvaguardas que han sido aplicadas.
- Los hallazgos significativos de la auditoría.

25. Estos asuntos generalmente se incluyen en informes escritos a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, se espera que los requerimientos de las normas de auditoría respalden discusiones más amplias entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad. Los responsables del gobierno de la entidad tienden a evaluar el valor y oportunidad de los informes escritos y de las comunicaciones menos formales cuando consideran la calidad de la auditoría en general.

26. En relación con la calidad y la utilidad de las comunicaciones, los responsables del gobierno pueden valorar, en particular, las comunicaciones del auditor que proporcionan:

- información imparcial sobre el desempeño de la dirección en el cumplimiento de sus responsabilidades para la preparación de los estados financieros;
- información sobre las prácticas de información financiera de la entidad, incluyendo el funcionamiento de los controles internos;
- recomendaciones para mejorar el proceso de información financiera de la entidad e
- información que les permita cumplir eficazmente con sus responsabilidades de

[7] La NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*

gobierno.

3.1.3 *Informes del auditor para la dirección*

27. Durante el curso de la auditoría, el auditor también tendrá una amplia comunicación con la dirección. Muchas de estas comunicaciones son informales pero algunas veces el auditor puede decidir, o la dirección puede requerir, que el auditor formalice las observaciones mediante un informe por escrito. En estas circunstancias, la dirección probablemente dará énfasis al valor percibido y a la oportunidad de dichos informes cuando considere la calidad de la auditoría en general.

28. Además de las comunicaciones sobre las cuestiones relativas a la información financiera, la dirección valorará particularmente:

- Información y recomendaciones de mejora en áreas específicas del negocio y sistemas de la entidad;
- observaciones sobre cuestiones normativas y
- perspectivas globales sobre cuestiones o tendencias significativas del sector.

29. La dirección, en particular de entidades de pequeña dimensión, en las que los recursos pueden ser limitados, puede valorar el asesoramiento de negocios por parte del auditor. En dichas circunstancias, el auditor debe estar atento a las amenazas a la independencia que puedan surgir.

3.1.4 *Informes del auditor para los reguladores financieros y prudenciales*

30. Las disposiciones legales o reglamentarias nacionales pueden requerir que el auditor informe a los reguladores financieros y prudenciales, ya sea de manera rutinaria o en circunstancias específicas. Los requerimientos nacionales varían pero pueden incluir:

- Proporcionar un grado de seguridad sobre aspectos del proceso de información financiera, por ejemplo, sobre el control interno.
- Informar sobre asuntos que los reguladores creen que pueden ser de importancia significativa para ellos
- Informar sobre actos ilegales, incluyendo sospechas de blanqueo de capitales.

31. En estas circunstancias, los reguladores probablemente darán énfasis al valor percibido y a la oportunidad de dichos informes cuando consideren la calidad de la auditoría en general.

3.1.5 *Los estados financieros auditados*

32. El aseguramiento mejora la credibilidad de la información financiera y potencialmente lleva a mejorar la calidad de la información financiera. Por ejemplo, la auditoría puede resultar en que la dirección realice cambios en el borrador de los estados financieros. Estos cambios pueden ser cuantitativos o de naturaleza cualitativa, tales como de la información revelada en las notas a los estados financieros. Aunque estos cambios no suelen ser conocidos por los usuarios, considerando la percepción que ellos tienen acerca de estados financieros de alta calidad, ellos pueden atribuir que ha sido realizada una auditoría con calidad. Lo contrario es ciertamente probable que se dé, es decir, ante estados financieros que contienen errores aritméticos, incongruencias y revelaciones difíciles de comprender, si el informe de auditoría no es un informe con salvedades, los usuarios pueden concluir que se ha realizado una auditoría de baja calidad.

33. En algunas jurisdicciones, se requiere a las entidades reformular sus estados financieros auditados en los que se detectó que contenían incorrecciones materiales. La necesidad de una entidad de reformular sus estados financieros puede, en función de los motivos de la reformulación, hacer que los usuarios crean que ha habido un fallo de auditoría.

3.1.6 *Informes de los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo los Comités de Auditoría*

34. En varios países, los responsables del gobierno de la entidad - en particular, los comités de auditoría de las compañías cotizadas - tienen responsabilidades específicas en llevar a cabo cierta supervisión del auditor o de aspectos del proceso de auditoría. Mientras que los usuarios tienden a concluir que la participación activa de un comité de auditoría de alta calidad tendrá un impacto positivo en la calidad de la auditoría, existe una considerable variabilidad en el grado en el que los comités de auditoría comunican a los usuarios la forma en que han cumplido estas responsabilidades.

35. Existe la posibilidad de que se informe de manera más completa sobre las actividades de los comités de auditoría para beneficiar tanto a la calidad de la auditoría como a la percepción de los usuarios sobre ella. En consecuencia, algunos países están explorando activamente la posibilidad de incluir más información en los informes anuales sobre las actividades de los comités de auditoría en relación con la auditoría externa.

3.1.7 *Reguladores que proporcionan información sobre auditorías individuales.*

36. En algunos países, los reguladores de la auditoría proporcionan los resultados de las inspecciones de auditorías individuales a los comités de auditoría pertinentes aunque dicha información generalmente no está disponible públicamente.

3.2 Resultados – En la firma y el país

3.2.1 *Informes de transparencia*

37. Las firmas de auditoría pueden proporcionar información general sobre la calidad de la auditoría. Numerosos países han introducido requerimientos para las firmas de auditoría de presentar informes de transparencia que proporcionen información sobre el gobierno y sus sistemas de control de calidad[8]. Poner dicha información a disposición del público puede ayudar a aquellos usuarios de los estados financieros auditados alejados del proceso de auditoría a conocer las características de las firmas de auditoría y los impulsores de la calidad de la auditoría en esas firmas. Cuando los interesados clave no pueden evaluar la calidad de la auditoría directamente, esta información puede ayudar a las entidades a seleccionar una nueva firma de auditoría.

38. Los informes de transparencia también proporcionan una oportunidad a las firmas de auditoría de distinguirse, resaltando aspectos particulares de sus políticas y enfoque de las auditorías y, por consiguiente, competir en aspectos de calidad de la auditoría. La publicación de información sobre, por ejemplo, los procesos y las prácticas de control de calidad de la firma para asegurar la independencia y sobre su gobierno proporciona un incentivo claro para todos los integrantes de la firma de auditoría, para cumplir con la letra y el espíritu de los compromisos de la firma.

3.2.2 *Informes anuales y otros*

39. Algunas firmas de auditoría emiten informes anuales. Los informes anuales proporcionan una oportunidad para estos organismos de describir los indicadores clave de desempeño en relación con la calidad de la auditoría y las iniciativas llevadas a cabo para incrementarla. Dicha información puede ayudarles a diferenciarse por la calidad de la auditoría.

40. Adicionalmente, los organismos de auditoría del sector público pueden emitir otros informes donde incluyan conclusiones generales sobre todo el rango de auditorías que han llevado a cabo, identificando debilidades comunes en cuanto a gobierno, contabilidad e informes.

---

[8] En los Estados Miembro de la Unión Europea, por ejemplo, la Directiva de la Auditoría Legal requiere que las firmas que auditan entidades de interés público revelen anualmente información específica incluyendo la estructura legal de las firmas de auditoría, cualquier red que integren, el gobierno corporativo y los sistemas de control de calidad, información financiera e información sobre las bases de remuneración de los socios.

Estos informes pueden incluir recomendaciones para cambios en las disposiciones legales y reglamentarias generales concernientes a las entidades gubernamentales.

3.2.3 *Proporcionar una visión agregada sobre los resultados de las inspecciones sobre las firmas de auditoría*

41. En muchos países, los reguladores de las auditorías informan anualmente los resultados de las actividades de inspección. El grado de detalle proporcionado por dichos informes varía. En algunos países, los informes suman los resultados de las inspecciones de todas las firmas de auditoría; en otros países, los informes se publican para cada firma de auditoría.

42. La publicación de determinados informes de inspección de la firma de auditoría, puede jugar un papel importante en relación con la mejora de la calidad de la auditoría, incluyendo la percepción de los interesados clave sobre la calidad de la auditoría (especialmente inversores y usuarios de los informes de auditoría). El debate sobre si es beneficioso para los reguladores de la auditoría informar públicamente sobre las firmas de auditoría está equilibrado. Algunos piensan que proporcionar transparencia sobre los hallazgos de las inspecciones realizadas a las firmas de auditoría, ayudará a los responsables del gobierno a cumplir con sus responsabilidades, y tendrá un impacto positivo sobre la calidad de la auditoría al dar a las firmas el incentivo de mostrar año tras año mejoras en la calidad de su trabajo. Otros creen que informar públicamente sobre los hallazgos específicos sobre una firma de auditoría específica, puede causar que la firma de auditoría adopte un enfoque más defensivo para responder a los hallazgos de las inspecciones en detrimento de la calidad de la auditoría.

4. Interacciones clave en la cadena de suministro de información financiera

43. En su informe de 2008, titulado "Cadena de Suministro de Información Financiera: Perspectivas y Direcciones Actuales",[9] la Federación Internacional de Contadores (IFAC) describe la cadena de suministro de información financiera como "las personas y procesos involucrados en la preparación, aprobación, auditoría, análisis y uso de los informes financieros.”

44. La IFAC observó que todos los enlaces en la cadena han de ser de alta calidad y estar conectados estrechamente para suministrar información financiera de alta calidad. Si bien cada interesado por separado en la cadena de suministro de información financiera juega un papel importante en el apoyo a la información financiera de alta calidad, la naturaleza de las conexiones o interacciones, entre los enlaces, puede tener un impacto especial en la calidad de auditoría.

45. Es a través de estas interacciones, incluidas las comunicaciones formales e informales, que los participantes en la cadena de suministro pueden influir en el comportamiento y las opiniones de los demás y de esta manera contribuir a mejorar la calidad de la auditoría. La naturaleza y extensión de las interacciones puede estar influenciada tanto por los objetivos de las personas involucradas como por el contexto en el cual tienen lugar las interacciones.

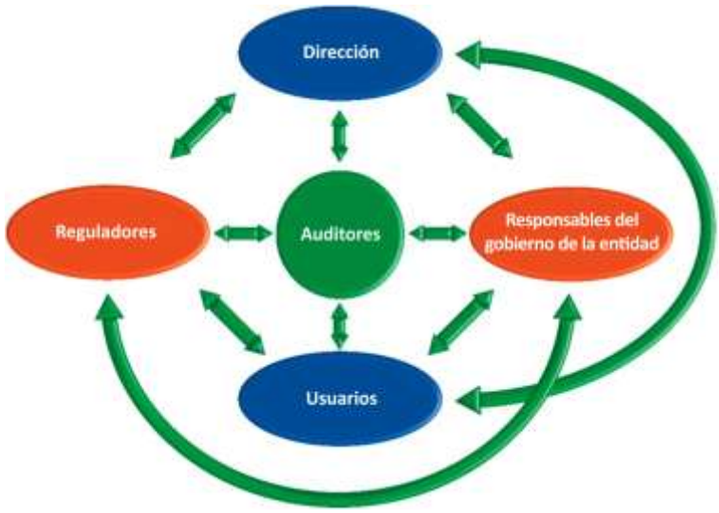
46. Las interacciones descritas en las siguientes secciones son interacciones uno-a-uno. Sin embargo, puede haber beneficios para la calidad de la auditoría cuando los auditores y los interesados clave se reúnen para discutir asuntos relevantes para la calidad de la auditoría.

47. Algunas de las interacciones más importantes[10] referentes a la calidad de la auditoría se describen a continuación.

---

[9] Se puede acceder al informe en el sitio: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

[10] Esta sección solo trata las interacciones externas, es decir, interacciones fuera del equipo del encargo de auditoría. Las interacciones en el equipo del encargo de auditoría se consideran en la Sección 1: Inputs.



4.1 Interacciones entre los auditores y la dirección[11]

48. La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros y de los controles internos necesarios para asegurar que la información para preparar los estados financieros es fiable y está disponible oportunamente. La dirección también es responsable de asegurarse que los estados financieros cumplen con el marco de información financiera aplicable y, cuando sea aplicable, representan las transacciones subyacentes y eventos de forma que se alcance una presentación fiel.

49. El acceso total y oportuno a la información relevante y a las personas, tanto dentro como fuera de la entidad, ayuda al auditor a obtener evidencia de auditoría. Una relación abierta y constructiva ayuda al auditor a identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material, en particular con referencia a transacciones complejas o inusuales, o a asuntos que implican un juicio significativo o incertidumbre. En ausencia de cooperación y de un diálogo abierto, es poco probable que pueda realizarse eficientemente una auditoría con calidad.

50. Para ayudar a la eficiencia de la auditoría, en una etapa temprana en la auditoría, el auditor podría discutir las necesidades de información con la dirección y acordar un calendario apropiado. También es probable que el auditor comente los hallazgos de la auditoría con la dirección conforme surjan, para que la dirección pueda proporcionar explicaciones oportunamente o llevar a cabo análisis adicionales cuando sea necesario.

51. Una relación abierta y constructiva entre los auditores y la dirección también ayuda a crear un entorno en el que la dirección puede beneficiarse con las observaciones de los auditores en asuntos tales como:

- Posibles mejoras a las prácticas de información financiera de la entidad.
- Posibles mejoras en los controles internos sobre la información financiera.
- Nuevos requerimientos de información financiera.
- Perspectivas sobre asuntos del sector.
- Observaciones sobre asuntos legales o normativos.

52. Una relación abierta y constructiva entre el auditor y la dirección ha de distinguirse de una de exceso de familiaridad, que puede ocurrir cuando los auditores pasan extensos periodos de tiempo durante el año con el mismo cliente de auditoría. Es vital para la calidad de la

---

[11] En muchas entidades de pequeña dimensión, hay poca distinción entre la dirección y aquellos responsables del gobierno. Un propietario-gerente generalmente lleva a cabo ambos papeles.

auditoría que el auditor se mantenga escéptico y objetivo y esté preparado para cuestionar la fiabilidad de la información que se le da.

4.2 Interacciones entre los auditores y los responsables del gobierno de la entidad

53. Los responsables del gobierno son responsables de la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y de sus obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas. Ello incluye la supervisión del proceso de información financiera de la entidad. En compañías que cotizan y otras entidades grandes, mucho del trabajo relacionado con la supervisión del proceso de información financiera de la entidad generalmente es llevado a cabo por un comité de auditoría.

54. Una efectiva comunicación recíproca con los auditores puede ayudar a los responsables del gobierno a cumplir estas responsabilidades. En particular, los responsables del gobierno de la entidad pueden beneficiarse de las opiniones del auditor sobre cuestiones tales como los riesgos de la información financiera a los que se enfrenta la entidad, las principales áreas de juicio de la dirección aplicado en los estados financieros, y opiniones sobre la calidad del proceso de información financiera de la entidad, incluyendo las debilidades en sus controles financieros internos. Esta información puede ayudar a los responsables del gobierno de la entidad a concluir sobre la presentación fiel de los estados financieros, especialmente si el auditor tiene preocupaciones que no han sido atendidas por la dirección.

55. Se requiere que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad (incluyendo el comité de auditoría cuando lo haya) sobre asuntos de planificación y los hallazgos significativos. Algunas veces, se facilita una comunicación efectiva si cuando al menos una reunión, o parte de una reunión, se lleva a cabo sin la presencia de la dirección. Para entidades de pequeña dimensión, la comunicación entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad a menudo tiende a ser más frecuente y menos formal.

56. Los responsables del gobierno de la entidad también están en posición de influenciar la calidad de la auditoría a través de:

- proporcionar opiniones sobre los riesgos de la información financiera y las áreas del negocio que requieren una atención especial de auditoría;
- considerar si serán asignados recursos de auditoría suficientes para que la auditoría sea realizada eficazmente y que los honorarios de auditoría reflejen razonablemente esto;
- considerar temas de independencia y evaluar su resolución;
- evaluar cómo cuestionó el auditor a la dirección durante la auditoría, particularmente con respecto a la valoración del riesgo de fraude, las estimaciones e hipótesis de la dirección y la elección de políticas contables; y
- crear un entorno en el que la dirección no sea reticente a que el auditor le cuestione y no sea muy defensivo al discutir asuntos difíciles o contenciosos

4.3 Interacciones entre los auditores y los usuarios de los estados financieros

57. En algunos países, el marco normativo proporciona a los usuarios la oportunidad de interactuar, en algún grado, con los auditores. Por ejemplo, en varias jurisdicciones, se requiere que las propuestas de nombramiento, renovación o sustitución del auditor de la entidad, sea aprobada por los accionistas en la junta general de accionistas. Los accionistas también pueden tener derecho a preguntar al auditor sobre asuntos significativos pertenecientes a la auditoría en la junta general de accionistas. Estas interacciones pueden proporcionar una motivación adicional para que los auditores realicen una auditoría con calidad.

58. Los usuarios pueden desear investigar las razones para cambiar de auditor. Esto será más fácil cuando la información relacionada con las razones de los cambios se ponga a

disposición del público en forma oportuna.

59. Los auditores del sector público generalmente tienen contacto directo con los usuarios principales de los estados financieros. No es inusual que el auditor realice presentaciones sobre sus hallazgos a los parlamentarios o ministros (concernientes a agencias gubernamentales o a compañías de propiedad gubernamental), así como que les proporcione:

- informaciones imparciales y políticamente neutrales sobre las operaciones y prácticas de información financiera de la entidad y
- recomendaciones constructivas y oportunas en áreas de desempeño (incluyendo la relación calidad-precio) y cumplimiento de los mandatos aplicables.

Tales presentaciones pueden mejorar el conocimiento del auditor sobre las expectativas de los usuarios principales de los estados financieros y proporcionarles la oportunidad de evaluar la calidad de la auditoría.

60. La profesión de auditoría, en particular las organizaciones de profesionales de la contabilidad, pueden organizar foros, conferencias, debates y otras reuniones de alto nivel, en los que los auditores pueden entablar conversaciones con grupos de usuarios de los estados financieros para discutir asuntos de importancia para la calidad de la auditoría.

4.4 Interacciones entre auditores y la dirección

61. Existen numerosos tipos de reguladores que afectan a la auditoría: reguladores de los mercados financieros, de los participantes en los mercados financieros y de la información financiera ("reguladores financieros"); reguladores de ciertos tipos de entidades como por ejemplo bancos, y compañías de seguros ("reguladores prudenciales") y reguladores que ejercen la supervisión directa sobre algunas firmas de auditoría ("reguladores de la auditoría"). En algunos países, existen numerosos reguladores financieros y prudenciales y es beneficioso para ellos el coordinar sus actividades relacionadas con la calidad de la auditoría.

4.4.1 *Reguladores financieros y prudenciales*

62. En muchos aspectos, los reguladores financieros y prudenciales y los auditores tienen preocupaciones complementarias, aunque el enfoque de sus preocupaciones puede ser diferente. Compartir adecuadamente la información entre estas partes puede, por consiguiente, mejorar el proceso normativo y contribuir a la calidad de la auditoría.

63. Una auditoría es importante para los reguladores financieros y prudenciales. Estos reguladores generalmente requieren que los estados financieros de entidades relevantes estén auditados y, algunas veces, ampliar el alcance de la auditoría para incluir asuntos tales como la eficacia del sistema de control interno financiero de la compañía. Adicionalmente, estos reguladores algunas veces requieren a los auditores obtener seguridad sobre cuestiones específicas.

64. Además de las responsabilidades formales de información, los reguladores financieros y prudenciales pueden pedir estar informados sobre cuestiones de atención que han llegado a conocimiento del auditor en el transcurso de la auditoría. En el caso de reguladores bancarios, esto puede involucrar asuntos como:

- Información que pueda indicar un incumplimiento material de disposiciones legales o reglamentarias.
- Información que pueda indicar un quebrantamiento material de leyes o regulaciones.
- Cambios materiales adversos en los riesgos del negocio bancario y cuestiones relativas a la hipótesis de empresa en funcionamiento.

65. Los reguladores profesionales y prudenciales algunas veces tienen información que, si fuera

del conocimiento del auditor, afectaría al alcance de la auditoría y potencialmente a las conclusiones del auditor y la opinión de auditoría.

4.4.2 *Reguladores de la auditoría*[12]

66. El establecimiento de reguladores independientes de la auditoría, en muchos países, responsables de la inspección de las firmas de auditoría y de las auditorías individuales, proporciona una oportunidad para incrementar la calidad de la auditoría y para hacer que la calidad de la auditoría sea más transparente para los usuarios.

67. Las comunicaciones abiertas entre las firmas de auditoría y los reguladores de las auditorías ayudarán a los reguladores a llevar a cabo eficazmente sus actividades. Por otra parte, una comunicación clara de los hallazgos de las inspecciones de auditoría permitirá a las firmas de auditoría entender mejor las causas de las deficiencias detectadas y responder a ellas de una manera positiva.

68. El diálogo entre los reguladores de la auditoría en diferentes países con el objetivo de promover una congruencia en los enfoques de inspección, potencialmente fortalecerá la calidad de la auditoría global.[13]

4.5 Interacciones entre los auditores y los responsables del gobierno de la entidad

69. Un compromiso sólido con la honestidad e integridad en una entidad tiene una influencia positiva en la calidad y fiabilidad en su proceso de información financiera. Dicha cultura, establecida y nutrida por los responsables del gobierno de la entidad que trabajan conjuntamente con la alta dirección, promueve el desarrollo y mantenimiento de políticas contables y procesos adecuados, así como el compartir abiertamente información necesaria para una información financiera de alta calidad.

70. Para alcanzar esto, los responsables del gobierno de la entidad dependen de una relación transparente y constructiva con la dirección que les ayude a cumplir con su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera. Esto requiere disposición por parte de la dirección de reunirse para discutir con los responsables del gobierno de la entidad sobre asuntos como:

- Temas identificados y potencialmente significativos, temas relacionados con información financiera y temas relacionados con la normativa.
- Hipótesis detrás de los juicios contables significativos implicados en el proceso de información financiera
- Áreas en las que puede fortalecerse el proceso de información financiera.

71. Si el auditor tiene preocupaciones sobre la relación entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad, debe estar alerta sobre deficiencias significativas en el control interno, errores en el proceso de información financiera y riesgo de fraude. También es importante que el auditor busque conocer las causas de las debilidades en la relación ya que la naturaleza de cualquier respuesta de auditoría dependerá de las circunstancias. Por ejemplo, una respuesta de auditoría cuando los responsables del gobierno de la entidad dudan de la integridad de la dirección, diferirá de aquella que se dará cuando la dirección guarda reservas sobre la competencia de los responsables del gobierno de la entidad.

---

[12] En el sector público, los organismos de auditoría generalmente no están subordinados a una supervisión reguladora externa. Los organismos públicos responden ante el parlamento, cortes, o su equivalente, los cuales, de vez en cuando, pueden cuestionar la calidad de las actividades de auditoría.

[13] En el contexto internacional, las actividades del Foro Internacional de Reguladores Independientes de la Auditoría (IFIAR) facilitan el intercambio de conocimiento y promueven una mayor coordinación entre los reguladores de la auditoría. Los *principios básicos para reguladores independientes de la auditoría* del IFIAR incluyen que "*los principios pretenden apoyar la cooperación entre reguladores y promover una mayor congruencia en la supervisión de la auditoría*.” Puede encontrarse más información sobre estas actividades en su sitio web: www.ifiar.org

72. En casos extremos, cuando el auditor tiene preocupaciones graves sobre la relación entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad, debe considerar si puede llevarse a cabo una auditoría eficaz y eficiente y, por consiguiente, continuar o no la relación con el cliente.

4.6 Interacciones entre la dirección y reguladores

73. El grado en que los reguladores financieros interactúan con la dirección en relación con la información financiera varía entre países y sectores de la industria. Algunos reguladores financieros establecen y hacen cumplir los marcos de información financiera y pueden surgir diferencias con la dirección sobre aspectos de los estados financieros. Esto a su vez, puede hacer que surjan cuestiones entre la dirección y el auditor, lo cual puede afectar la calidad de la auditoría en años futuros. Además, en algunos sectores como, por ejemplo el bancario, los reguladores prudenciales pueden llevar a cabo actividades de supervisión directa que implican interacción con la dirección. El auditor obtiene un conocimiento de estas interacciones ya que son fuente de información y percepciones relevantes.

4.7 Interacciones entre la dirección y los usuarios de los estados financieros

74. Aparte de la emisión de los propios estados financieros, la dirección puede interactuar con los usuarios, particularmente con los inversores, de diversas maneras, incluyendo la emisión de comunicados de prensa anunciando las transacciones o eventos significativos, la celebración de reuniones sobre información de analistas y otras reuniones con inversores. Las interacciones entre la dirección y los usuarios proporcionan oportunidades para mejorar la comprensión de los usuarios de los estados financieros. Adicionalmente, las interacciones recíprocas, como las reuniones entre la dirección y los inversores pueden proporcionar una motivación adicional para que la dirección alcance una información financiera de alta calidad.

75. De manera más general, los usuarios, tales como inversores institucionales, pueden reforzar la importancia de la calidad de la auditoría al tomar un interés activo en analizar con la dirección cuestiones sobre las cuales el auditor ha tomado una posición pública, tal como modificar la opinión de auditoría o emitir una declaración a los accionistas explicando las cuestiones relevantes

4.8 Interacciones entre los responsables del gobierno y los reguladores

76. Al igual que con la dirección, el grado en el cual los reguladores financieros interactúan con los responsables del gobierno de la entidad, varía entre países e industrias.

77. Si bien ha habido relativamente poca interacción entre los reguladores de auditoría y los responsables del gobierno hasta la fecha, existe la posibilidad de que esto exista. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de auditoría comunican, o requieren a los auditores comunicar, los hallazgos de las inspecciones de las auditorías individuales a los responsables del gobierno de las entidades pertinentes. Además, los inspectores de la auditoría pudieran buscar las opiniones de los responsables del gobierno de la entidad sobre la calidad de las auditorías individuales como parte de sus actividades de inspección.

4.9 Interacciones entre los responsables del gobierno y los usuarios de los estados financieros

78. En varios países, los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo los comités de auditoría, si existen, tienen responsabilidades específicas en la supervisión del auditor, en cierta medida, o de aspectos del proceso de auditoría. Las percepciones de los usuarios sobre la calidad de la auditoría probablemente pueden mejorarse con la participación activa de un comité de auditoría de alta calidad y transparente. Sin embargo, existe una considerable variabilidad en el grado en que los responsables del gobierno de la entidad comunican a los usuarios la manera en que han cumplido sus responsabilidades.

4.10 Interacciones entre los reguladores y los usuarios de los estados financieros

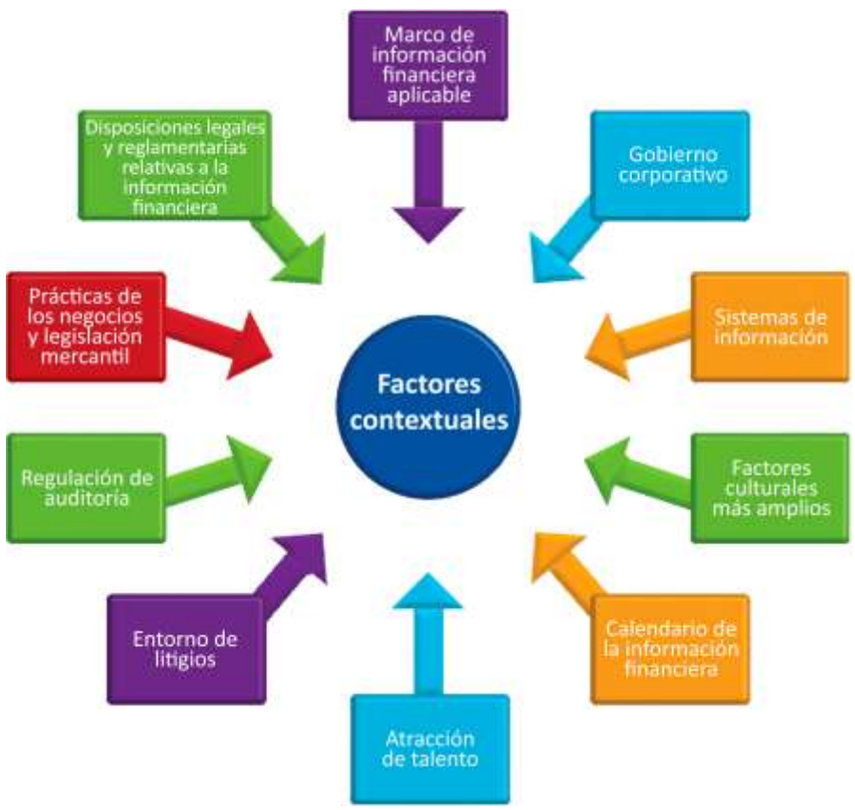
79. La inspección externa de la calidad de la auditoría se lleva a cabo en un creciente número de países como parte de las medidas de supervisión de auditorías independientes. Los reguladores de la auditoría generalmente informan públicamente sobre sus actividades en términos generales lo que puede dar a los usuarios la impresión de la calidad de la auditoría en general. Algunos órganos supervisores informan públicamente sobre sus hallazgos en relación con las firmas de auditoría individuales, lo cual proporciona a los usuarios información más específica.

5. Factores contextuales

80. El entorno en el cual se lleva a cabo la auditoría y la información financiera varía entre países. En algunos países, las prácticas de negocios pueden ser relativamente informales y la legislación mercantil relativamente menos desarrollada. En dichos países, la información financiera externa puede ser limitada, y las expectativas de los usuarios en relación con esta, bajas. Conforme un país desarrolla y, en particular, conforme crecen los negocios en tamaño y la necesidad de obtener financiación de los mercados de capital, el entorno se vuelve más complejo. La información financiera se vuelve más importante y las expectativas de los usuarios sobre su rapidez y fiabilidad crecen constantemente. En respuesta, la legislación, los requerimientos de información financiera y los procesos de gobierno corporativo evolucionan.

81. En conjunto, estos factores del entorno - o factores contextuales - tienen el potencial de afectar la naturaleza y calidad de la información financiera y, directa o indirectamente, la calidad de la auditoría. Los auditores responden, en su caso, a estos factores cuando determinan la mejor manera de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

82. Los factores contextuales incluyen:



5.1 Prácticas de los negocios y legislación mercantil

83. La formalidad de la manera en que se dirige el negocio será influenciada por las costumbres nacionales y la legislación mercantil. En algunos entornos nacionales, por ejemplo, puede ser habitual que las entidades lleven a cabo operaciones con otras partes de manera informal, basándose en relaciones de confianza. Existen entornos en los que las partes contratantes son principalmente partes relacionadas tales como, entidades propiedad de miembros de la familia de la dirección o entidades controladas.

84. La legislación mercantil puede afectar la forma en la que los negocios llevan a cabo las transacciones. En particular, la legislación sobre contratos determina en qué momento se establecen los derechos y obligaciones porque se han completado las transacciones. Cuando la legislación mercantil está menos desarrollada, puede ser difícil para la dirección hacer valer las reclamaciones de propiedad y evaluar la adecuación de las provisiones para pasivos.

85. En algunas circunstancias, los términos y condiciones de las transacciones pueden ser vagas o no estar registrados y los acuerdos pueden estar sujetos a enmiendas orales. En dichas circunstancias será difícil segregar responsabilidades y se reducirá la eficacia de los sistemas de control interno, creando oportunidades para el fraude o la corrupción. La falta de una documentación adecuada en estas circunstancias presentará desafíos significativos a los responsables del gobierno de la entidad para entender la sustancia económica de las transacciones y determinar si han sido registradas total y adecuadamente.

86. Las actitudes hacia los deberes fiscales también varían. En algunos entornos, la dirección puede buscar minimizar los pasivos por impuestos a través de medidas como la de diferir la emisión de facturas aun cuando se hayan cumplido condiciones para su emisión. En otros entornos puede existir más de un conjunto de registros contables, uno que muestre la posición "económica" y otro la posición "fiscal", lo cual puede crear cierta confusión. Estas circunstancias son propensas a generar complejidad y requerir una provisión para un pasivo contingente por obligaciones fiscales, lo cual generalmente está sujeto a una considerable incertidumbre en la medición.

5.2 Disposiciones legales y reglamentarias relativas a la información financiera

87. Las disposiciones legales y reglamentarias relacionadas con la información financiera generalmente se desarrollan en respuesta a la responsabilidad que el negocio tiene hacia los interesados. Para las entidades que cotizan, en las que existe una falta de proximidad entre los propietarios y la dirección, la normativa y la información financiera a revelar están diseñadas para proteger el interés de los accionistas que no tienen acceso a información financiera interna. Por el contrario, el alcance de la normativa y la divulgación de información financiera en otras entidades es probable que se establezca a un nivel inferior, dado que las partes interesadas pueden participar en la dirección del negocio y así tener acceso a la información interna.

88. Además de proporcionar un marco general para la forma en que se conduce el negocio, las disposiciones legales y reglamentarias pueden afectar directamente la naturaleza y alcance del informe sobre la información financiera proporcionado a determinados grupos de interés, sobre todo si son aplicadas rigurosamente. En estas circunstancias, las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser útiles al:

- Definir las responsabilidades de la dirección con respecto a la información financiera;
- proporcionar las acciones punitivas contra la dirección por la preparación de información financiera fraudulenta;
- alentar el cumplimiento de los requerimientos de información financiera a través de

mecanismos de supervisión y ejecución;

- imponer obligaciones sobre la dirección para cooperar plenamente con los auditores, incluyendo el proporcionar a los auditores toda la información y accesos necesarios y
- proveer las acciones punitivas contra la dirección por proporcionar información que induce a error a los auditores.

89. Sin embargo, aún las disposiciones legales y reglamentarias más sólidas no eliminarán completamente las malas actitudes hacia el cumplimiento o las prácticas empresariales no éticas. Por consiguiente, existen limitaciones sobre la medida en que los marcos legales y normativos pueden influenciar el comportamiento de la dirección.

5.3 El marco de información financiera aplicable

90. El marco de información financiera es un factor crítico en la calidad de la información financiera. Un marco de información claro ayuda a la dirección con las decisiones contables y proporciona congruencia en la aplicación. Sin embargo, un marco de información financiera sumamente complejo puede dificultar a la dirección el conocer los requerimientos contables y a los responsables del gobierno de la entidad el ejercer una supervisión efectiva del proceso de información financiera.

91. Estas dificultades son exacerbadas por cambios frecuentes en los requerimientos de información financiera y de información a revelar los cuales pueden, cuando menos a corto plazo, incrementar el potencial de una mayor incongruencia en cómo son aplicadas las normas por las diferentes entidades.

92. La naturaleza y complejidad del marco de información financiera también puede influenciar las percepciones sobre la calidad de la auditoría. Algunos creen que un marco de información financiera excesivamente basado en principios otorga a la dirección demasiada libertad para contabilizar las transacciones de una manera que se adapte a sus objetivos y dificulta a los auditores el cuestionarla. Por otro lado, otros creen que un énfasis excesivo en las reglas promueve un enfoque de estricto cumplimiento, lo que puede significar que sea difícil para los auditores centrarse en la esencia de las transacciones y cuestionar la presentación fiel de los estados financieros.

93. Recientemente, los desarrollos en los informes financieros se han ido centrando, cada vez más, en la satisfacción de las necesidades de información financiera más "relevante" para los usuarios, aunque dicha información pueda ser más subjetiva y menos "fiable". Esto ha llevado, en particular, a una tendencia hacia un mayor uso de las mediciones de valor razonable y otras estimaciones, que pueden tener considerables incertidumbres en la medición. La información a revelar sobre las hipótesis subyacentes adoptadas y la medición de la incertidumbre (por ejemplo, los análisis de sensibilidad) son una parte integral de la representación fiel de dichos importes de los estados financieros. Pero algunas de esas informaciones a revelar son de naturaleza cualitativa, como por ejemplo las estrategias de cobertura y la gestión de riesgos. Como resultado, algunos cuestionan la "posibilidad de ser auditada" esa información financiera, ya que es menos verificable de forma objetiva que partidas de los estados financieros tales como el efectivo. Los desafíos de auditoría incluyen los siguientes:

- Asegurar que una cantidad de tiempo adecuada de los miembros de categoría superior del equipo del encargo se asigna a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría, en lugar dedicar una cantidad desproporcionada de tiempo a tratar complejidades contables.
- Obtener la información necesaria y realizar los juicios adecuados cuando las decisiones de reconocimiento, medición y de información a revelar pueden depender, en gran medida, del ejercicio de juicio por parte de la dirección en la aplicación de los requerimientos de información financiera aplicables, en particular cuando implican

hipótesis, probabilidades, expectativas de futuro o el uso de modelos complejos.

- Confirmación de la intención de la dirección, en particular si la dirección no se ha enfrentado a las mismas circunstancias en el pasado, cuando el marco de información financiera aplicable prevé tratamientos contables alternativos dependiendo de las acciones previstas por la entidad (por ejemplo, si una inversión se mantiene para su venta o con la intención de mantenerla hasta su vencimiento).
- Verificar el valor razonable de los instrumentos financieros cuando no hay un mercado activo y las mediciones se basan en datos no observables. En dichas circunstancias, el cálculo del valor razonable puede implicar el uso de modelos complejos e hipótesis que suponen una alta aplicación de juicio y, generalmente, requieren experiencia especializada.
- Los marcos de información financiera generalmente no establecen los requerimientos y orientaciones para que la dirección obtenga evidencia adecuada que sustente sus juicios contables y los documente.

94. El grado en el que se requieren estimaciones contables que involucran incertidumbre significativa en la medición, probablemente varía dependiendo de la industria en la que opera la entidad y del entorno económico general:

- Algunos negocios tienen un ciclo económico relativamente corto y los bienes o servicios se producen y venden relativamente rápido. En estos negocios, existe una correlación entre beneficio y efectivo bastante cercana. En otros, el ciclo de negocios es mucho más largo y hay una necesidad de realizar más estimaciones.
- Algunos negocios, tales como bancos, negocian activamente con instrumentos financieros mientras que otros los usan con moderación.
- Los periodos de condiciones económicas adversas probablemente requieran estimaciones de valores de realización y reservas por deterioro. En estas circunstancias, también es probable que haya riesgos superiores referentes a si los socios comerciales del negocio o la misma entidad son empresas en funcionamiento.

5.4 Sistemas de información

95. Son necesarios sistemas informáticos sólidos que soporten la información financiera de alta calidad. Algunas jurisdicciones tienen requerimientos legales específicos y normas relativas a los sistemas contables y a otros sistemas, así como sobre los controles internos sobre estos. En muchas jurisdicciones, sin embargo, no existen tales requerimientos. También puede haber disposiciones legales y reglamentarias específicas relativas a las consideraciones del auditor sobre los sistemas de información pero, incluso de no ser así, la naturaleza y calidad de los sistemas de información de una entidad afectarán a la naturaleza, momento de realización y extensión de la evidencia de auditoría obtenida.

96. El negocio emprendido por entidades de pequeña dimensión algunas veces, es menos complejo, con un menor número de fuentes de ingresos y actividades. En tales casos, los sistemas contables son, generalmente, simples y utilizan tecnología relativamente menos complicada y, algunas veces, los controles internos formales pueden ser limitados.

97. Mientras que los sistemas de contabilidad básicos de muchas entidades pueden estar bien controlados y son confiables, los requisitos de información financiera exigen de información adicional, sobre todo para las notas a los estados financieros. La información sobre asuntos tales como el valor razonable de los activos y los indicadores clave de resultado no financiero generalmente necesitan obtenerse como una actividad separada o a partir de sistemas que normalmente no son parte del sistema contable. Dicha información puede no estar tan bien controlada como la información de los sistemas, lo que puede afectar a la calidad general de la información financiera.

98. Los sistemas de información generalmente son informatizados. Aunque los sistemas informáticos generalmente procesan información con exactitud, pueden estar sujetos a problemas por debilidades sistémicas, seguridad y continuidad. Medidas eficaces del gobierno corporativo suelen requerir a los auditores internos proporcionar aseguramiento a los responsables del gobierno de la entidad o a la dirección, según sea apropiado, sobre la fiabilidad de los sistemas de información de la entidad.

99. La importancia de los sistemas de información se extiende más allá del informe financiero y, cada vez más, las empresas se están volviendo dependientes de sistemas complejos y de la tecnología que los soporta. Por ejemplo:

- Muchos fabricantes dependen de procesos automatizados para gestionar el proceso de producción "justo a tiempo".
- Muchos minoristas dependen de sistemas automatizados de inventario y distribución.
- Algunos minoristas únicamente solo hacen negocios en línea.
- Muchas instituciones financieras y compañías de telecomunicaciones y muchas entidades del sector público confían en sistemas automatizados para la realización y procesamiento de grandes volúmenes de transacciones con velocidad y exactitud, frecuentemente a nivel global.

100. El fallo de los sistemas automatizados en las entidades dependientes de TI, puede resultar en costos significativos para la empresa y, en casos extremos, la quiebra del negocio.

5.5 Gobierno corporativo

101. Pese a los requerimientos detallados del marco de información financiera aplicable, la calidad de la información financiera es apoyada por la dirección motivada a revelar información financiera exacta y fiable y que tenga el conocimiento y las habilidades para hacerlo.

102. La supervisión de la dirección por parte de los responsables del gobierno de la entidad establece las expectativas de comportamiento y proporciona motivación a la dirección para cumplir sus responsabilidades. Unas prácticas de gobierno corporativo sólidas pueden tener un impacto positivo en la fiabilidad de la información financiera que la entidad prepara.

103. Existen comités de auditoría en muchas entidades, especialmente en las grandes, que pueden contribuir a la fortaleza del gobierno corporativo, especialmente cuando los miembros son independientes de la dirección y tienen un nivel adecuado de conocimientos en el ámbito financiero. Diferencias en la fortaleza de las medidas del gobierno corporativo pueden afectar el enfoque de auditoría, y las interacciones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.

104. Un gobierno corporativo eficaz es igual de importante en entidades de pequeña dimensión, aunque los perfiles de propiedad pueden significar que las estructuras formales del gobierno corporativo no son tan relevantes y los comités de auditoría son menos comunes. En muchas entidades de pequeña dimensión, hay poca distinción entre la dirección y los responsables del gobierno; un propietario-gerente puede cumplir ambos papeles.

105. La percepción de los usuarios sobre la calidad de la información financiera de la entidad probablemente se incremente si creen que el comité de auditoría está compuesto por miembros independientes de la dirección y que tienen un grado apropiado de conocimientos en el ámbito financiero. También es probable que se incremente la confianza si se pone en conocimiento de los usuarios, quizá en forma de un informe anual, las actividades que ha llevado a cabo el comité de auditoría, los principales asuntos que ha tratado, y la razón de sus conclusiones.

106. Como parte de su gobierno corporativo y de sus estructuras de control interno, muchas entidades grandes establecen una función de auditoría interna. Aunque los objetivos y el

alcance de una función de auditoría interna varían ampliamente, por lo general, incluyen las actividades de aseguramiento y consulta, diseñadas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, la gestión de riesgos y el control interno. Los responsables del gobierno de la entidad pueden supervisar la función de auditoría interna y es probable que estén interesados en determinar que existe una interacción adecuada entre el trabajo del auditor externo y la función de auditoría interna.

107. En relación con la auditoría externa, la actitud de los líderes de una entidad, generalmente cada una de las personas a cargo del gobierno de la compañía, es de fundamental importancia. Algunos pueden considerar la auditoría externa sólo como una necesidad normativa y cuyo coste debe minimizarse. Otros pueden valorar la auditoría como un proceso riguroso que les da confianza en que la información financiera publicada es fiable así como una oportunidad de obtener comentarios profundos de un observador independiente con conocimientos relativos a los riesgos a los que se enfrenta la entidad, su control interno, y su proceso de información financiera. Los responsables del gobierno de la entidad pueden proporcionar una influencia positiva sobre la calidad de una auditoría al demostrar un interés activo en el trabajo del auditor y tomando medidas cuando consideran que no se ha proporcionado la calidad adecuada.

108. En entidades más grandes, especialmente las compañías que cotizan, los comités de auditoría generalmente existen para supervisar la relación entre la entidad y el auditor. Esto puede incluir la designación del auditor, la evaluación de su independencia (incluyendo la provisión de servicios distintos de la auditoría) y la aprobación de los honorarios de auditoría. Mientras estén motivados para maximizar la calidad de la auditoría en lugar de minimizar el coste, los comités de auditoría proporcionan una forma de ayudar a asegurar que se asignan los recursos suficientes y adecuados a la auditoría.

109. Algunos comités de auditoría también tienen la responsabilidad de considerar la calidad de la auditoría directamente como parte del proceso de renovación del nombramiento de los auditores o al considerar los honorarios de auditoría. Si el comité de auditoría tiene un proceso formal y un criterio para describir los atributos de la calidad de la auditoría, este proceso puede verse favorecido. La consideración del comité de auditoría sobre la calidad de la auditoría se verá influenciada por las interacciones con el auditor (véanse los apartados 53 a 56) y, en particular, por una evaluación del escepticismo profesional aplicado.

110. Generalmente, existe una relación entre la calidad de una auditoría y la calidad y cantidad de los recursos empleados en su realización, lo cual, generalmente, se ve reflejado en los honorarios de auditoría. Sin embargo, unos honorarios de auditoría inferiores nunca deben ser una justificación para que la auditoría no cuente con los recursos adecuados y para no obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Es importante que los comités de auditoría consideren si se ha planificado suficiente tiempo para la realización de la auditoría. Esto es especialmente importante cuando se negocian los honorarios de auditoría directamente con la dirección. La dirección es generalmente de gran influencia al determinar los honorarios de auditoría y pueden tener una perspectiva distinta sobre la calidad de la auditoría de la del comité de auditoría.

5.6 Factores culturales más amplios

111. Las culturas nacionales pueden afectar directamente las actitudes y acciones de los interesados involucrados en la cadena de suministro de información financiera y afectar indirectamente la naturaleza y extensión de los requerimientos contables y las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

112. Las dimensiones culturales incluyen:

    a. Actitudes hacia la autoridad - el grado de desigualdad en las sociedades (el "poder de la distancia") varía y ello puede afectar la forma en que las personas de categorías

inferiores interactúan con personas de categorías superiores y viceversa.

b. Evitar la incertidumbre - la forma en la que las personas tratan la incertidumbre varía y esto puede afectar su deseo de estructura y su respuesta a situaciones no estructuradas.

c. Comportamiento colectivo - el grado en el que la sociedad espera que un individuo actúe colectiva o independientemente.

d. Transparencia - el valor dado por la sociedad a lo que es el equilibrio correcto entre transparencia y confidencialidad.

113. Estas dimensiones culturales probablemente afecten la objetividad y el escepticismo profesional y la forma en que las personas trabajan en grupo, hacen juicios y se comunican con otros.

114. Las diferencias en las prácticas empresariales y los factores culturales pueden presentar desafíos prácticos tanto para las entidades multinacionales como para sus auditores. La dirección del grupo puede decidir realizar acciones específicas para mitigar los efectos de dichos desafíos a través de la implementación y mantenimiento de controles sobre la información financiera en todo el grupo. Dichas acciones pueden incluir, por ejemplo:

- Políticas y procedimientos congruentes en todos los países en los que opera el grupo.
- Programas en todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención de fraude.
- Auditores internos que evalúen la exactitud e integridad de la información financiera recibida de los componentes.
- Seguimiento centralizado de las operaciones de los componentes y sus resultados financieros.
- Visitas regulares por parte de la dirección del grupo.
- Traslado de personal.

El conocimiento de las diferencias en las prácticas empresariales y los factores culturales, ayuda al auditor del grupo en la planificación y realización de la auditoría del grupo en las distintas jurisdicciones.

5.6.1 *Actitudes hacia la autoridad*

115. En algunas culturas existe una amplia variedad en la distribución del poder entre las personas en una jerarquía, la cual es probable que afecte el comportamiento y las comunicaciones. Por ejemplo, en algunas culturas puede considerarse irrespetuoso que personal con menor experiencia cuestione los puntos de vista del personal de categoría superior. La deferencia indebida hacia la autoridad puede afectar tanto la disposición de los profesionales de la contabilidad menos experimentados de la entidad para plantear inquietudes con sus supervisores como la relación de trabajo dentro del equipo del encargo.

116. La auditoría es un proceso que implica un equipo del encargo trabajando en grupo y comunicando claramente a la estructura tanto inferior como superior del equipo. También requiere una mentalidad escéptica. En culturas con un amplio rango de distribución del poder, puede ser difícil para los auditores menos experimentados el preguntar directamente a quienes tienen autoridad. En dichas situaciones, los auditores pueden ampliar sus exámenes de la documentación en lugar de preguntar directamente a la dirección a través de la indagación.

5.6.2 *Evitar la incertidumbre*

117. Algunas culturas tienen una mayor capacidad para tolerar la incertidumbre que otras. Esto puede afectar las actitudes hacia la asunción de riesgos y hacia su opuesto, el

conservadurismo. El conservadurismo puede influenciar las estrategias empresariales de la dirección y la conducta interna, así como los juicios contables inherentes a la información financiera.

118. Evitar la incertidumbre probablemente también impacte la valoración de riesgos del auditor y la cantidad de evidencia que ellos determinan como suficiente y adecuada.

5.6.3 *Comportamientos colectivos*

119. Algunas culturas conceden un alto valor social al comportamiento colectivo, tal como la lealtad al estado, al empleador o familia. En dichas circunstancias, las personas son más propensas a adherirse a las normas y procesos del grupo. En otras sociedades, los puntos de vista y enfoques individuales se valoran y mientras que esto puede alentar el escepticismo profesional, también es probable que resulte en una mayor variación en el comportamiento y en los resultados.

5.6.4 *Transparencia*

120. Un aspecto más extenso de la cultura que puede tener una influencia en la información financiera y en la efectividad de la interacción del auditor con la dirección es el grado en que se espera secreto o confidencialidad en los asuntos del negocio. La falta de apertura o transparencia de la dirección puede hacer más difícil para los auditores obtener el conocimiento necesario de la entidad para poder identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros adecuadamente.

5.7 Regulación de auditoría

121. La regulación implica la autorización de las firmas y personas para llevar a cabo auditorías, la determinación de normas, la inspección de auditorías por razones de calidad, y las acciones disciplinarias en el caso incumplimiento de las normas y los fallos de auditoría. Estas funciones son llevadas a cabo generalmente en el ámbito nacional por organismos reguladores independientes, organizaciones profesionales, o una combinación de ambos.

122. Las disposiciones legales, normas de auditoría y de ética proporcionan las bases para muchos aspectos de la regulación. Si bien las normas de auditoría y de ética son establecidas a nivel nacional, cada vez más normas nacionales se basan en las normas internacionales emitidas por el IAASB y el IESBA.

123. Los requerimientos de la auditoría y otras normas aplicables son más eficaces si se hacen cumplir correctamente. Esto implica el estatus legal de las normas, inspección de las auditorías, la investigación de los alegatos relativos a fallos de auditoría y, cuando sea adecuado, las acciones disciplinarias tomadas.

124. La inspección de las auditorías se suele realizar a nivel nacional por una firma de auditoría independiente (una revisión entre pares), una organización profesional (la cual a veces tiene una responsabilidad delegada por un regulador) o por los organismos reguladores independientes de la auditoría. Cada vez más, las disposiciones legales y reglamentarias establecen que las inspecciones de las auditorías de las compañías que cotizan y a veces los de otras entidades de interés público sean llevadas a cabo por un organismo independiente regulador de auditoría.

125. Las inspecciones de auditoría proporcionan un mecanismo importante para evaluar el cumplimiento por parte de los auditores de las normas de auditoría y, dependiendo del mandato, otros aspectos de la calidad de la auditoría. Las acciones tomadas por las firmas de auditoría para tratar las debilidades identificadas por los inspectores de la auditoría pueden llevar a mejoras en la calidad de la auditoría. Durante un período de tiempo, los resultados relevantes de las inspecciones de la auditoría tienen que ser recopilados y remitidos a los emisores de normas.

126. Los resultados de las inspecciones de la auditoría generalmente son publicados. La

publicación de los resultados de las inspecciones de la auditoría lleva a una mayor concienciación entre los interesados sobre los temas de la calidad de la auditoría.

127. Además de actuar como un incentivo para las firmas de auditoría para cumplir con las normas aplicables, medidas disciplinarias eficaces dan a los otros interesados confianza en la calidad de la auditoría. Las medidas disciplinarias eficaces involucran a los responsables de la investigación y a las funciones disciplinarias que tienen un claro mandato y recursos suficientes para llevar a cabo su trabajo.

5.8 Entorno de litigios

128. Adicionalmente a los costes directos incurridos al realizar una auditoría, existe la posibilidad de que la firma de auditoría sea requerida para compensar a un demandante por las consecuencias de un fallo de auditoría. El riesgo de litigios y su impacto en la calidad de la auditoría varía entre los diferentes países.

129. Algunos creen que el riesgo de litigio mejorará la calidad de la auditoría ya que hace que el auditor minimice la probabilidad de fallos en la auditoría. Otros creen que el riesgo de litigio tendrá un impacto adverso en la calidad de la auditoría ya que resultará en una mentalidad de "lista de verificación" en lugar de en una disposición a pensar en maneras de hacer frente a los riesgos de auditoría de una manera innovadora y actuará como un impedimento para que personas con talento se unan o, permanezcan en la profesión de auditoría:

5.9 Atracción de talento

130. La auditoría es una actividad intelectual exigente que requiere la aplicación de buen juicio, una mente inquisitiva y un grado considerable de conocimiento empresarial, sobre información financiera y sobre auditoría. Mientras la profesión se esfuerza para dotar a los auditores con la competencia necesaria, la eficacia inevitablemente se verá influenciada por la envergadura de las contrataciones.

131. En muchos países, los graduados de las universidades son una fuente importante para la contratación y muchos de ellos se han especializado en contabilidad y negocios. Esta formación puede proporcionarle tanto el conocimiento pertinente como las actitudes éticas apropiadas.

132. Contratar a la categoría correcta de personal para la profesión de auditoría, es esencial para la calidad de la auditoría. El atractivo de la profesión contable y de auditoría debe ser comunicado a los potenciales nuevos empleados lo antes posible. Sin embargo, el atractivo de la profesión de auditoría varía entre países y se verá influido por factores como la reputación y el estatus de la profesión, así como por factores más directos como los niveles comparativos de remuneración y percepciones sobre su probable esfuerzo de trabajo. Si hay una escasez de potenciales nuevos empleados adecuadamente capacitados puede ser difícil incorporar candidatos con la calidad adecuada.

5.10 Calendario de la información financiera

133. El plazo en el que la auditoría deba ser completada puede influir en los procesos de información financiera y en la forma en que la dirección y los responsables del gobierno aprueban los estados financieros. La aparición de regímenes de información acelerados en muchas jurisdicciones también limita el grado en que el auditor puede realizar el trabajo detallado después de la fecha de cierre. Como resultado, se ha vuelto cada vez más necesario que el auditor deposite su confianza en los sistemas de control interno y realice los procedimientos de auditoría antes de la fecha de cierre.

134. El momento para la preparación de la información financiera también se ve influenciado por la necesidad de las compañías que cotizan de publicar los resultados estimados o preliminares en una etapa temprana. En algunas jurisdicciones, se requiere que los auditores den su conformidad a dichas publicaciones o lleven a cabo un trabajo específico sobre ellas. Esto tiene la ventaja de que el auditor estará conforme con los resultados

financieros antes de que se publique la información, pero añade más presión de tiempo.

135. Las fechas límite para la información pueden ser menos onerosas para las auditorías de las entidades de pequeña dimensión que para las que cotizan, lo que permite que el auditor se beneficie de la evidencia obtenida de los hechos y transacciones posteriores a la fecha del balance. Además, es menos común que las entidades de pequeña dimensión publiquen los beneficios estimados antes de completar la auditoría. Sin embargo, no es inusual que las entidades de pequeña dimensión proporcionen los estados financieros auditados anuales, mensuales o trimestrales a bancos y otros proveedores de capital.

Anexo 1

La complejidad de definir la calidad de la auditoría

1. El término "calidad de la auditoría" se utiliza frecuentemente en debates entre los interesados, en comunicaciones de los reguladores, emisores de normas, firmas de auditoría y otros, y en la investigación y en el establecimiento de políticas. La calidad de la auditoría es un tema complejo y no existe una definición o análisis de ella que haya alcanzado un reconocimiento universal.

2. El propósito de una auditoría es el mejorar el grado de confianza de los usuarios a quienes se dirige el informe en los estados financieros. Esto lo logra el auditor al obtener la evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. A menudo, esa opinión es sobre si los estados financieros "presentan fielmente, en todos los aspectos materiales" o expresan "la imagen fiel" de la situación financiera de la entidad al final del periodo así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a dicho periodo, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

3. Mientras que las disposiciones legales nacionales y las normas contables proporcionan los criterios para una "presentación fiel", muchos aspectos del proceso de información financiera y, por consiguiente, la auditoría de los estados financieros implican juicio.

4. Las normas de auditoría proporcionan una base importante para sustentar la calidad de la auditoría. En particular, las NIA emitidas por el IAASB describen los objetivos del auditor[14] y establecen requerimientos mínimos. Sin embargo, la mayoría de los requerimientos de las NIA o proporcionan un marco de referencia para los juicios hechos por el auditor o necesitan el ejercicio de juicio para ser aplicados adecuadamente.

5. La auditoría es, por consiguiente, una disciplina que depende de individuos competentes que utilizan su experiencia y se comportan con integridad, objetividad y escepticismo profesional lo que les permite hacer juicios apropiados soportados por los hechos y circunstancias del encargo. Las cualidades de perseverancia y solidez también son importantes para asegurar que se realicen los cambios necesarios a los estados financieros o, cuando no se hagan dichos cambios, asegurarse de que el informe del auditor incluye las adecuadas salvedades.

6. Además de la naturaleza crítica de los aspectos subyacentes de los estados financieros, hay numerosos factores que pueden hacer difícil el describir y evaluar la calidad de una auditoría incluyendo que:

   - La existencia o falta de incorrecciones materiales en los estados financieros auditados proporciona sólo una información parcial de la calidad de la auditoría.
   - Las auditorías varían y qué se considera como evidencia de auditoría suficiente y adecuada es, en cierto grado, un tema de juicio.
   - Las perspectivas de la calidad de la auditoría varían entre los interesados.
   - La transparencia sobre el trabajo realizado y los hallazgos de la auditoría es limitada.

---

[14] Ver apartado 11 de la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría:*

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.

La existencia, o falta de, incorrecciones materiales en los estados financieros auditados proporciona sólo una información parcial de la calidad de la auditoría.

7. Dado el objetivo de una auditoría, la existencia de incorrecciones materiales en los estados financieros que no fueron detectadas por la auditoría puede ser un indicador de un fallo en la auditoría. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones materiales en los estados financieros no puede, por sí misma, ser la única medida de la calidad de la auditoría debido a que pueden no existir incorrecciones materiales que detectar.

8. Incluso la existencia de una incorrección material no detectada en los estados financieros auditados no necesariamente indica una auditoría de mala calidad, ya que las auditorías están diseñadas para obtener una seguridad razonable, no absoluta, de que los estados financieros no contienen incorrecciones materiales. La diferencia entre seguridad razonable y absoluta es especialmente relevante cuando las incorrecciones son el resultado de fraudes que han sido ocultados a través de la falsificación, colusión e interpretación distorsionada intencional.

9. El modelo de auditoría refleja las limitaciones inherentes de una auditoría y se ha diseñado para obtener una seguridad razonable, en lugar de absoluta, lo cual significa que hay una posibilidad de incorrecciones materiales no detectadas. Si posteriormente se identifican incorrecciones materiales que no fueron detectadas por la auditoría, puede ser difícil determinar si no fueron detectadas como resultado del modelo global de auditoría o por deficiencias en la calidad de la auditoría individual de que se trate.

10. El concepto de "evidencia de auditoría suficiente y adecuada" y "seguridad razonable" están íntimamente relacionadas. Ninguno se puede definir con precisión, pero ambos tienen que ser considerados en el contexto de las normas aplicables y la práctica establecida.

Las auditorías varían y lo que se considera como evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar la opinión de auditoría es, en cierto grado, cuestión de juicio.

11. No hay dos entidades idénticas y en consecuencia el trabajo de auditoría y los juicios requeridos necesariamente varían. Lo que se considera "evidencia de auditoría suficiente y adecuada" es en consecuencia y en cierto grado, un tema de juicio profesional y refleja el tamaño, naturaleza y complejidad de la entidad, la industria y el marco normativo asociado en el cual opera, así como la valoración hecha por el auditor de los riesgos de que los estados financieros preparados por la dirección contengan una incorrección material.

12. Las firmas de auditoría generalmente son entidades lucrativas y la rentabilidad de una firma de auditoría generalmente está ligada a la relación entre los honorarios de auditoría cobrados y el coste incurrido en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esto puede dar lugar a la percepción por parte de terceros que, sin perjuicio de la aplicación de las normas de auditoría y los requerimientos de ética, las firmas de auditoría pueden tener un incentivo a corto plazo para limitar el trabajo realizado aunque a largo plazo, se reconozca que se necesita una calidad de la auditoría constante para proteger la reputación de la firma de auditoría y evitar acciones legales o jurídicas perjudiciales. También, en el sector público, aunque los organismos de auditoría del sector público no son entidades lucrativas, las limitaciones en el presupuesto pueden representar desafíos adicionales para garantizar que el volumen de trabajo realizado es el adecuado.

Perspectivas de la calidad de la auditoría varían entre los interesados.

13. Las perspectivas de la calidad de la auditoría varían entre los interesados. Esto, en sí mismo, no es sorprendente ya que el nivel de participación directa y el acceso a información relevante para, una auditoría varía mucho y el valor que se otorga a una auditoría varía entre los diferentes grupos de interés.

14. Los interesados en entidades que cotizan no tienen acceso a las comunicaciones de auditoría excepto a las que se hacen públicas. Por el contrario, los interesados en otras

entidades generalmente tienen acceso directo a los auditores y reciben tanto comunicaciones formales como informales, lo cual influye directamente sobre sus puntos de vista de la calidad de la auditoría.

15. Algunos usuarios de los estados financieros pueden ver la calidad de la auditoría como la maximización de la cantidad de evidencia de auditoría obtenida y el desafío proporcionado a la dirección. Considerar la calidad de la auditoría únicamente desde esta perspectiva, puede sugerir que la calidad de una auditoría sería mayor cuando se asignan mayores recursos (tanto en términos cualitativos como cuantitativos) a una auditoría.

16. La dirección puede tener interés en asegurarse que el coste de la auditoría se limita, la auditoría se completa tan rápido como sea posible y que la interrupción de las operaciones de la entidad se reduce al mínimo. Al considerar la calidad de la auditoría desde esta perspectiva, la dirección puede sugerir que los recursos asignados a una auditoría deben ser minimizados.

17. El equilibrio de estos diferentes puntos de vista sugiere que una auditoría con calidad implica una auditoría eficaz que se realiza de manera eficiente, en el momento oportuno y por un precio razonable. Sin embargo, existe subjetividad en las palabras "eficaz", "eficiente", "oportuno", y "razonable". Los responsables del gobierno de la entidad, incluyendo comités de auditoría, están a menudo bien posicionados para considerar estos asuntos. Por esta razón, en muchos países los comités de auditoría tienen responsabilidades relativas a considerar la calidad de la auditoría y aprobar, o recomendar la aprobación, del nombramiento del auditor, y de los honorarios de auditoría.

La transparencia sobre el trabajo realizado y los hallazgos de la auditoría es limitada.

18. Muchos de los servicios son relativamente transparentes para aquellos para los que se llevan a cabo y los usuarios pueden evaluar su calidad directamente. Sin embargo, muchos interesados, incluyendo los accionistas de las compañías que cotizan o los proveedores de financiación para cualquier negocio, generalmente, no tienen opiniones detalladas sobre el trabajo realizado en la auditoría y las cuestiones que fueron identificadas y tratadas. Por lo tanto, los usuarios de los informes financieros, externos a la entidad auditada, a menudo no pueden evaluar directamente la calidad de la auditoría.

19. La información sobre el trabajo del auditor y sus hallazgos, pueden proporcionarse en el informe del auditor. Sin embargo, muchos informes del auditor están estandarizados, y a menos que se den las circunstancias relativamente inusuales en las que se modifica la opinión del auditor, no se suele proporcionar información sobre el trabajo y los hallazgos del auditor.

20. Los usuarios han preguntado al IAASB sobre si debe proporcionarse más información en los informes del auditor y el IAASB ha respondido proponiendo cambios en la estructura, redacción y el contenido del informe del auditor, incluyendo, para las auditorías de las compañías que cotizan, la inclusión de cuestiones clave de la auditoría. El IAASB espera que los cambios al informe del auditor, y en particular la inclusión de las cuestiones clave de la auditoría, proporcionen información útil a los usuarios de los estados financieros para mejorar su entendimiento sobre aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, fueron de la mayor significatividad en la auditoría.

21. El IAASB espera que su iniciativa sobre los informes del auditor proporcione a los usuarios una idea de la calidad de la auditoría, especialmente si hay una oportunidad para que haya mayor discusión sobre el tema con los comités de auditoría o el auditor. Sin embargo, el IAASB reconoce que dicha información adicional será inevitablemente, sólo una parte relativamente pequeña del total de la información conocida por el auditor y que puede ser relevante para una mejor apreciación de la calidad de la auditoría.

Anexo 2

Atributos de calidad de los factores relativos a los inputs y a los procesos

1. Este Anexo contiene una descripción más detallada de los atributos de la calidad de los factores relativos a los inputs y a los procesos. Estos atributos son aplicables al encargo de auditoría, a la firma de auditoría y al país (o jurisdicción).

Factores relativos a los inputs

1.1 Valores, ética y actitudes — En el encargo

2. Los atributos clave son:

- El equipo del encargo reconoce: que la auditoría se realiza en el interés público más amplio y en la importancia de cumplir los requerimientos de ética.
- El equipo del encargo muestra objetividad e integridad.
- El equipo del encargo es independiente.
- El equipo del encargo muestra competencia y diligencia profesionales.
- El equipo del encargo muestra escepticismo profesional.

1.1.1 *El equipo del encargo reconoce: que la auditoría se realiza en el interés público más amplio y en la importancia de cumplir con los requerimientos de ética.*

3. El equipo del encargo está comprometido en realizar una auditoría en el interés de los interesados en la entidad y en el interés público más amplio. La naturaleza y grado del interés público puede variar de acuerdo con la naturaleza de la entidad. Sin embargo, en todas las auditorías, el equipo del encargo necesita proporcionar el grado adecuado de desafío a la dirección, expresar de manera sólida sus puntos de vista y seguir los asuntos hasta alcanzar las conclusiones adecuadas.

1.1.2 *El equipo del encargo muestra objetividad e integridad.*

4. El principio de objetividad obliga a todos los profesionales de la contabilidad a no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros.[15]

5. La necesidad de los auditores, en particular, de ser objetivos surge del hecho de que muchas de las cuestiones importantes que intervienen en la preparación de los estados financieros implican juicio. Pocas partidas incluidas en los estados financieros pueden ser medidas con certeza y muchas implican estimaciones y por consiguiente, juicio. Los auditores necesitan ser objetivos al evaluar los juicios de la dirección para reducir el riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, por sesgos de la dirección, ya sea deliberada o involuntariamente.

6. La integridad es un requisito previo para todos los que actúan en el interés público. Es esencial que el equipo del encargo actúe, y se vea que actúa, con integridad, lo cual requiere no solo honestidad sino una amplia gama de cualidades tales como sinceridad, franqueza y valor.

1.1.3 *El equipo del encargo es independiente.*

7. Se requiere de independencia para salvaguardar a los miembros individuales del equipo del trabajo o a la firma de auditoría de las influencias que puedan comprometer los juicios profesionales, ayudarles a actuar con integridad y a ejercer objetividad y escepticismo profesional. También es necesaria para evitar los hechos y circunstancias tan significativos,

---

[15] *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) apartado 120.1.

que un tercero razonable e informado pueda concluir que se ha visto comprometida la integridad, objetividad o el escepticismo profesional de la firma o de uno de los miembros del equipo del encargo.

8. Las amenazas a la independencia del auditor pueden incluir:
   - Intereses financieros que existen entre el auditor y la entidad auditada. Tener un interés financiero en un cliente de auditoría puede originar una amenaza de interés propio.
   - Relaciones de negocios entre el auditor y la entidad auditada. Una estrecha relación comercial entre la firma de auditoría, o un miembro del equipo del encargo o de un familiar directo y la entidad, puede crear interés propio o amenazas.
   - Prestación de servicios distintos a la auditoría a clientes de auditoría. Tradicionalmente, las firmas de auditoría han prestado a sus clientes de auditoría una gama de servicios distintos a la auditoría de acuerdo con sus habilidades y experiencia. Proporcionar servicios distintos a la auditoría puede, sin embargo, crear amenazas a la independencia. En la mayoría de los casos las amenazas son de auto-revisión, de interés propio y de abogacía.
   - El personal y los socios pueden creer que su remuneración y, ciertamente, su carrera en la firma de auditoría dependen de retener un cliente de auditoría, lo cual crea una amenaza de familiaridad o de interés propio.
   - Situaciones en las que un antiguo miembro del equipo del encargo, o un socio de la firma, se ha incorporado a la entidad auditada en un puesto que le permite ejercer una influencia significativa sobre la elaboración de los registros contables y estados financieros. Las amenazas creadas son generalmente de auto-revisión, de interés propio y de abogacía.
9. También se pueden originar amenazas de familiaridad y de interés propio al asignar el mismo personal de categoría superior a un trabajo de auditoría durante un periodo de tiempo prolongado. Sin embargo, un conocimiento previo de la entidad y de su negocio es probable que sea propicio para la calidad de auditoría ya que mejorará la valoración del auditor de los riesgos y sus respuestas a estos. También puede generar mayor eficiencia y recomendaciones más profundas para la mejora en áreas particulares de las operaciones de negocio de la entidad.
10. Los beneficios potenciales para la calidad de la auditoría necesitan equilibrarse con las amenazas a la independencia del auditor que pueden surgir del conocimiento detallado por el personal de categoría superior sobre la entidad y el negocio, resultado de la participación en la auditoría a lo largo cierto número de años. Para hacer frente a esta amenaza, el Código de ética del IESBA requiere que los socios clave de auditoría de las entidades de interés público cambien (o "roten") después de siete años. Los requerimientos de ética o legales en algunos países exigen un período de rotación inferior. Algunos creen que, además de la rotación de los socios de los compromisos de auditoría, la percepción de la independencia de los auditores mejoraría si la propia firma de auditoría cambiase periódicamente. Otros creen que conservar a la misma firma probablemente ayuda a los auditores a conocer el negocio y sistemas de la entidad y resulta en respuestas eficaces a los riesgos de incorrección material en los estados financieros, así como a la eficiencia de la auditoría.
11. La consideración de amenazas y salvaguardas al determinar la independencia para las auditorías del sector público, es igual de importante que en las del sector privado. Sin embargo, algunas amenazas potenciales pueden diferir. Por ejemplo, es menos probable que los auditores del sector público tengan un interés financiero directo en las entidades que auditan.
12. El auditor es a menudo visto como un valioso asesor de negocios y fiscal para la entidad y por lo general hay comunicaciones directas frecuentes con la alta dirección, dando lugar a

que el auditor esté bien informado sobre el desarrollo del negocio. Esto da al auditor un buen conocimiento del proceso de información financiera del cliente y de su sector, pero también puede verse como una amenaza para la independencia.

1.1.4 *El equipo del encargo muestra competencia y diligencia profesionales.*

13. La competencia y diligencia profesionales implican a todos los miembros del equipo del encargo:

- Desarrollo y mantenimiento de conocimiento profesional y habilidades al nivel apropiado;
- actuar cuidadosamente, a fondo y oportunamente y
- actuar con diligencia de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.

1.1.5 *El equipo del encargo muestra escepticismo profesional.*

14. El escepticismo profesional es una actitud que incluye la aplicación de una mente inquisitiva en el contexto de una comprensión apropiada de la entidad, sus negocios y del entorno en el que opera. Esta comprensión, junto con un mayor conocimiento general del negocio y la experiencia, permiten al auditor valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros de la entidad, evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría, y llegar a conclusiones adecuadas.

15. El escepticismo profesional es un aspecto importante del juicio del auditor relativo a la planificación, desarrollo y evaluación de los resultados de una auditoría. A menos que los auditores estén preparados para cuestionar las afirmaciones de la dirección (incluyendo cuando la dirección ha usado a un experto), no van a tener un efecto disuasivo de fraude o no serán capaces de concluir, con seguridad, si los estados financieros de una entidad se presentan de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

16. El escepticismo profesional involucra a todos los miembros del equipo del encargo:

- tener una mente inquisitiva y la voluntad para cuestionar las afirmaciones de la dirección;
- evaluar de forma crítica la información y explicaciones obtenidas en el curso de su trabajo;
- intentar entender las motivaciones de la dirección en posibles incorrecciones de los estados financieros;
- mantener una mente abierta;
- cuestionar los juicios de otros miembros del equipo del encargo;
- tener la confianza de cuestionar a la dirección y la persistencia de seguir los asuntos hasta alcanzar una conclusión y
- estar alerta sobre la evidencia que sea incongruente con otra evidencia obtenida o cuestionar la fiabilidad de los documentos y respuestas a las indagaciones.

1.2 Valores, ética y actitudes — En la firma

17. Los atributos clave son:

- Existen medidas de gobierno que establecen el "tono de la alta dirección" adecuado, los cuales tienen como objetivo salvaguardar la independencia de la firma.
- Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluación y recompensa que contribuyen a la calidad de la auditoría.
- Las consideraciones financieras no conducen a acciones ni decisiones que impidan la

calidad de la auditoría.

- La firma enfatiza la importancia de proporcionar a los socios y al personal oportunidades de desarrollo profesional continuo y acceso a soporte técnico de alta calidad.
- La firma promueve una cultura de consultas sobre cuestiones difíciles.
- Existen sistemas sólidos para la toma de decisiones sobre aceptación y continuidad de clientes.

1.2.1 *Existen medidas de gobierno que establecen el "tono de la alta dirección", los cuales tienen por objetivo salvaguardar la independencia de la firma.*

18. Es importante que una firma de auditoría tenga medidas sólidas de gobierno interno para salvaguardar la naturaleza de interés público de la función de auditoría y para evitar que los intereses comerciales de la firma afecten negativamente la calidad de auditoría, por ejemplo, mediante la promoción inadecuada de otras áreas de actividad (tales como, impuestos, finanzas corporativas y consultoría) en detrimento de la calidad de la auditoría.

19. El liderazgo de la firma tiene un papel vital en la promoción de una cultura que enfatice el papel de interés público de la auditoría y la importancia de la calidad de la auditoría en este sentido, lo cual incluye evitar situaciones que puedan comprometer la objetividad de la firma o su independencia. Comunicar regularmente los comportamientos esperados crea un entorno adecuado dentro de la firma de auditoría que incluye alentar el adherirse a los principios que subyacen en los requerimientos de ética que son aplicables a los auditores.

20. Los profesionales individuales tienen un control directo sobre la cultura de la firma y en las Pequeñas y Medianas Firmas de Auditoría (PYMFA) un pequeño número de socios puede tener una influencia muy directa sobre los factores relativos a los inputs tales como medidas de gobierno, consulta y actividades de seguimiento. Dependiendo del tono, esto puede ser una fortaleza o una debilidad del entorno de la pequeña firma.

1.2.2 *Se promueven las características personales necesarias a través de sistemas de evaluaciones y recompensa que apoyan la calidad de la auditoría*

21. Los sistemas de evaluaciones y recompensas pueden alimentar y desarrollar las características personales adecuadas, incluyendo integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales. Esto implica la incorporación de estas características en los criterios de selección, los procesos de promoción y remuneración, así como en los programas de capacitación, utilizando los marcos de competencia adecuados.

22. Los marcos de competencia pueden ser desarrollados mejor con referencia a las áreas de competencia de las NIF (Normas Internacionales de Formación en Contaduría), las cuales promueven la armonización de los marcos entre las firmas.

23. Regularmente, la firma evalúa a sus socios y personal sobre la base de las competencias desarrolladas para apoyar la calidad de la auditoría. Al hacerlo, las firmas de auditoría se aseguran de que los socios y el personal no serán penalizados por adoptar una posición fuerte sobre asuntos de auditoría, aún a riesgo de hacer peligrar una relación con un cliente. Las conclusiones alcanzadas se utilizan para apoyar las decisiones sobre promociones y remuneraciones, así como otras acciones que pueden ser tomadas por las firmas cuando el desempeño de los socios o el personal no ha alcanzado los estándares esperados.

1.2.3 *Las consideraciones financieras no conducen a acciones y decisiones que perjudiquen la calidad de la auditoría.*

24. Las consideraciones financieras, tanto en la firma (tales como, el objetivo financiero que una empresa establece para el margen de beneficio que debe alcanzarse en el trabajo de auditoría y la voluntad de invertir en capacitación y sistemas de apoyo a la auditoría) como en el encargo (tal como la relación entre los honorarios de auditoría y el coste subyacente

del trabajo realizado), no deben impedir la realización de una auditoría sólida que satisfaga el interés público.

25. Tampoco debería existir, a expensas de la calidad de la auditoría:

- un énfasis en ganar nombramientos para encargos de auditoría y para la retención de clientes de auditoría, en particular por honorarios ilusoriamente bajos;
- un énfasis en el marketing de servicios distintos a la auditoría a las entidades que la firma audita o
- una reducción de los costes (incluyendo la reducción en el número de socios y personal) en la práctica de auditoría (por ejemplo, durante tiempos de desaceleración económica).

1.2.4. *La firma enfatiza la importancia de proporcionar a los socios y al personal oportunidades de desarrollo profesional continuo y acceso a soporte técnico de alta calidad.*

26. La auditoría requiere del conocimiento de un número considerable de áreas técnicas incluyendo información financiera, auditoría y normas de ética, y de disposiciones legales y reglamentarias mercantiles y de impuestos. Es importante que las firmas de auditoría tengan medidas de soporte técnico para ayudar a los socios y al personal a mantenerse actualizados con los desarrollos en estas áreas y proporcionar asistencia en áreas complejas.

27. La calidad de la auditoría también se puede mejorar si se desarrolla una infraestructura de información que permita a la firma sustentar los juicios de auditoría (por ejemplo, mediante la compilación de bases de datos de negocios y sectores), para seguir y abordar debidamente las cuestiones de independencia, y para planificar y gestionar eficazmente la rotación de los socios en los encargos de auditoría.

28. El tamaño de las firmas de auditoría y el soporte técnico disponible puede variar considerablemente. Para las firmas de pequeña dimensión con un menor número de personal y una base de clientes con una complejidad en operaciones relativamente baja es posible desarrollar políticas y procedimientos de control de calidad relativamente sencillos. Sin embargo, las firmas de pequeña dimensión pueden afrontar dificultades en relación con el asesoramiento y pueden usar consultores externos para obtener especialización técnica o confiar en los servicios de soporte técnico proporcionado por las organizaciones contables profesionales.

1.2.5 *La firma promueve una cultura de consultas sobre cuestiones difíciles.*

29. Una cultura de consulta es importante para todas las firmas de auditoría, incluyendo los profesionales individuales. La auditoría generalmente requiere de la toma de decisiones y juicios difíciles. El personal discutirá estos temas con el equipo del encargo y con el socio del encargo de auditoría. Los socios del encargo de auditoría discuten las decisiones y juicios difíciles con otros socios o con especialistas técnicos consideran cuidadosamente el asesoramiento dado. Para que este proceso funcione eficazmente, es importante que exista una cultura de consulta en la que los involucrados tengan el suficiente tiempo disponible para tratar adecuadamente los asuntos conforme se presenten.

30. Para los casos en que los recursos internos sean limitados, pueden estar disponibles recursos técnicos externos en sus organizaciones profesionales, sus relaciones con otras firmas, u organizaciones con los recursos adecuados.

1.2.6 *Existen sistemas sólidos para la toma de decisiones sobre aceptación y continuidad de clientes.*

31. Antes de aceptar un encargo de auditoría, y posteriormente cada año, es importante que las firmas de auditoría consideren si son competentes y si tienen la capacidad y los recursos para realizar el encargo. Esto incluye si la firma puede cumplir con los requerimientos de

ética aplicables.

32. Aunque los auditores necesitan aplicar el escepticismo profesional, la auditoría implica cierto grado de confianza en la dirección. Por definición, no se puede confiar en una dirección carente de integridad. Por consiguiente, unos buenos sistemas de aceptación y continuidad del cliente evalúan si hay información que sugiera que exista una falta de integridad de la dirección del cliente en un grado tal que impida realizar una auditoría con calidad. Tener un sistema riguroso de aceptación y continuidad del cliente es, por consiguiente, importante para ayudar a una firma de auditoría a evitar encargos en los que hay una gran posibilidad de fraude o de actos ilegales y, por lo tanto, a mantener la reputación de realizar auditorías con calidad.

1.3 Valores, ética y actitudes — En el país

33. Los atributos clave son:

- Se promulgan requerimientos de ética que dejan claro tanto los principios de ética subyacentes como los requerimientos específicos aplicables.
- Los reguladores, emisores de normas nacionales y las organizaciones profesionales, están activos para garantizar que los principios de ética son conocidos y que los requerimientos se aplican de forma congruente.
- La información relevante para la toma de decisiones acerca de la aceptación de clientes se comparte entre las firmas de auditoría.

1.3.1 *Se promulgan requerimientos de ética que dejan claro los principios de ética subyacentes y los requerimientos específicos aplicables.*

34. Los requerimientos técnicos pueden ser impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias o exigidos por las organizaciones profesionales. La IFAC requiere que sus organismos miembro lleven a cabo acciones para adoptar e implementar el Código de ética del IESBA en sus jurisdicciones y para ayudar a su implementación en función de las responsabilidades de los organismos miembros en los entornos nacionales. En algunos países, el Código de ética del IESBA se complementa con requerimientos nacionales adicionales y las firmas de auditoría y los organismos de auditoría del sector público pueden escoger imponer mayores requerimientos a sus socios y personal.

35. Los requerimientos de ética no pueden abordar todas las situaciones posibles. Por consiguiente, los auditores obtienen un conocimiento de los requerimientos y de sus principios fundamentales subyacentes para poder entender cómo aplicarlos en la práctica. El conocimiento sobre cómo aplicar los principios, puede obtenerse a través de comunicaciones internas dentro de la firma de auditoría, a través de formación o capacitación en el trabajo, y observando en acción al personal más experimentado.

36. El Código de ética del IESBA establece y requiere que los auditores cumplan con los siguientes principios fundamentales de ética profesional:[16]

- Integridad – ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales. La integridad implica también justicia en el trato y sinceridad.[17]
- Objetividad – no permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.
- Competencia y diligencia profesionales – mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de

[16] Código de ética del IESBA, apartado 100.5

[17] Código de ética del IESBA, apartado 110.1

conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables.

- Confidencialidad – respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales y, en consecuencia, no revelar dicha información a terceros sin autorización adecuada y específica, salvo que exista un derecho o deber legal o profesional de revelarla, ni hacer uso de la información en provecho propio o de terceros.
- Comportamiento profesional – cumplir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar a la profesión.

37. Adicionalmente, el Código de ética del IESBA contiene requerimientos adicionales para la independencia del auditor y describe el enfoque que deben adoptar los auditores, incluyendo:

- identificar las amenazas en relación con la independencia;
- evaluar la importancia de las amenazas que se han identificado y
- cuando sea necesario, aplicar salvaguardas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.

38. El Código de ética del IESBA establece que cuando los auditores determinan que no se dispone de salvaguardas adecuadas o que no se pueden aplicar para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad eliminará la circunstancia o la relación que origina las amenazas o rehusará o pondrá fin al encargo de auditoría.[18] En algunas situaciones, el Código de ética del IESBA reconoce que la amenaza creada sería tan importante que ninguna salvaguarda podría reducir la amenaza a un nivel aceptable y, por consiguiente, se prohíbe al auditor llevar a cabo la auditoría.

1.3.2. *Reguladores, organismos nacionales emisores de normas y organizaciones profesionales trabajan activamente para garantizar que los principios de ética sean comprendidos y los requerimientos se apliquen de forma congruente.*

39. La aplicación congruente de los requerimientos de ética y de los principios subyacentes se facilita a través de orientaciones, capacitación y actividades de apoyo proporcionadas por los reguladores, los emisores de normas nacionales, las organizaciones profesionales y otros. Esto puede incluir la emisión de material guía, tal como, respuestas a preguntas frecuentes así como organizar presentaciones y talleres de trabajo.

1.3.3 *La información relevante para la toma de decisiones acerca de la aceptación de clientes se comparte entre las firmas de auditoría.*

40. Las firmas de auditoría individuales tomarán decisiones sobre si aceptar un cliente de auditoría nuevo o continuar con uno existente. Las firmas pueden optar por no continuar con un cliente de auditoría si tienen preocupaciones acerca de las prácticas de información financiera o sobre la integridad de la dirección. En dichas circunstancias, es importante que otras firmas de auditoría que estén invitadas a hacer ofertas de auditoría tengan conocimiento de esta información.

1.4 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo — En el encargo

41. Los atributos clave son:

- Los socios y el personal tienen las competencias necesarias.
- Los socios y el personal conocen el negocio de la entidad.
- Los socios y el personal hacen juicios razonables.

---

[18] Código de ética del IESBA, apartado 290.7. Los organismos de auditoría del sector público, sin embargo, generalmente no pueden renunciar a los encargos de auditoría

- El socio del encargo de auditoría está activamente involucrado en la valoración del riesgo, planificación, supervisión y revisión del trabajo realizado.
- El personal que lleva a cabo el trabajo detallado de auditoría "en el cliente" tiene la suficiente experiencia, su trabajo es dirigido, supervisado y revisado adecuadamente y existe un grado razonable de continuidad del personal.
- Los socios y el personal tienen el tiempo suficiente para llevar a cabo la auditoría de forma eficaz
- El socio del encargo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del encargo son accesibles para la dirección y para los responsables del gobierno de la entidad.

1.4.1 *Los socios y el personal tienen las competencias necesarias*

42. Aunque no se espera que todos los miembros del equipo tengan el mismo nivel de conocimiento y experiencia, es responsabilidad del socio del encargo de auditoría asegurar que el equipo en su conjunto tiene las competencias apropiadas y que se contrata a especialistas externos o expertos, según requieran las necesidades derivadas de las circunstancias del encargo. Por ejemplo, se puede necesitar experiencia en relación con asuntos como:
    - La valoración de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios y los activos que pueden sufrir deterioro.
    - Cálculos actuariales de pasivos asociados con contratos de seguros o planes de beneficios de los empleados.
    - La estimación de las reservas de petróleo y gas.
    - La valoración de pasivos ambientales y costes de limpieza del sitio.
    - La interpretación de contratos, disposiciones legales o reglamentarias.
    - El análisis de asuntos de cumplimiento tributario complejos o inusuales.
    - Los sistemas de información de la entidad, especialmente si se considera que la entidad es dependiente de la tecnología de información.
43. La especialización puede ser obtenida ya sea desde dentro de la firma de auditoría o de fuentes externas. Si se involucran expertos o especialistas, es importante, al igual que con los otros miembros del equipo del encargo, que su trabajo esté dirigido, supervisado y revisado adecuadamente.
44. El adecuado desarrollo del conocimiento profesional y habilidades comienza con el desarrollo profesional inicial de los aspirantes a profesionales de la contabilidad.[19] Después, se alcanza una especialización más a fondo por parte del profesional de la contabilidad para realizar su papel como auditor a través del desarrollo profesional continuo y de la experiencia adicional en el trabajo de auditoría. El desarrollo profesional continuo de la competencia profesional y el aprendizaje permanente es crítico si el auditor quiere continuar cumpliendo con las expectativas de sus cliente y del público.[20]

---

[19] Las áreas de competencia y los resultados del conocimiento para los aspirantes a profesionales de la contabilidad se disponen en la NIF 2, *Desarrollo profesional inicial – Competencia técnica*; NIF 3, *Desarrollo profesional inicial – Habilidades profesionales* y NIF 4, *Desarrollo profesional inicial – Valores profesionales, ética y actitud*, mientras que las áreas de competencia y los resultados del conocimiento del socio del encargo se establecen en la NIF 8, *Desarrollo profesional para los socios del encargo de auditoría de estados financieros*.

[20] El IAESB está trabajando en revisar la NIF 8. Es probable reconocer las necesidades del auditor para una mejora continua de la competencia identificando primero los resultados del conocimiento y, después, requiriendo el desarrollo profesional continuo en las áreas de competencia requeridas por los socios de los encargos, que son los responsables de las auditorías de estados financieros.

1.4.2 *Los socios y el personal entienden el negocio de la entidad.*

45. Un buen conocimiento de la entidad, el negocio y sector en el que opera es clave para que el auditor pueda valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros con el objeto de enfocar adecuadamente los procedimientos de auditoría y evaluar sus resultados. También es necesario para el ejercicio del escepticismo profesional y de la habilidad de realizar juicios de auditoría adecuados.

46. El conocimiento del sector, incluyendo la normativa aplicable y aspectos contables puede ser especialmente importante para clientes, por ejemplo, del sector de los servicios financieros. Sin embargo, es importante que las áreas de conocimiento no sean tan limitadas que impidan al auditor ver asuntos más amplios. Los auditores pueden adquirir un conocimiento general empresarial mediante la realización de otros trabajos distintos a los de auditoría y de la exposición a diferentes clientes en diferentes sectores. Esto les permite distanciarse de los aspectos específicos de los negocios de una entidad en particular y reflexionar sobre su conocimiento más amplio sobre temas empresariales, riesgos y sistemas de control.

47. Las auditorías de entidades de pequeña dimensión generalmente son conducidas en el lugar por personal experimentado que ha estado involucrado con la entidad durante varios años. Mientras que dicho personal, por lo general, tiene un buen conocimiento del negocio de la entidad, puede haber amenazas a su objetividad y escepticismo profesional.

1.4.3 *Los socios y el personal realizan juicios razonables.*

48. Los auditores utilizan su experiencia y los valores de integridad, objetividad y escepticismo profesional, para emitir juicios profesionales razonables que son sustentados por los hechos y las circunstancias del encargo.

49. Hacer juicios razonables puede involucrar a socios y personal en:

- identificar el asunto;
- aplicar el conocimiento del negocio, en contabilidad e información financiera y en tecnología de la información;
- investigar el tema y considerar diferentes perspectivas;
- evaluar alternativas a la luz de los hechos y circunstancias relevantes;
- considerar si se siguió el proceso adecuado para alcanzar una conclusión y si existe evidencia de auditoría suficiente y adecuada que la fundamente;
- consultar, según sea adecuado y
- documentar las conclusiones y las razones para ella.

1.4.4 *El socio del encargo de auditoría está activamente involucrado en la valoración de riesgos, planificación, supervisión y revisión del trabajo realizado.*

50. Como los socios de los trabajos son los responsables de las auditorías que realizan, es importante que estén directamente involucrados en la planificación de la auditoría, la evaluación de la evidencia obtenida y en alcanzar conclusiones definitivas.

51. Aunque gran parte del trabajo de auditoría detallado pueden ser delegado al personal con menos experiencia, la accesibilidad de los socios de los encargos de auditoría les permite proporcionar información oportuna sobre los avances de la auditoría.

52. Algunos creen que la divulgación del nombre del socio del encargo en el informe de auditoría debe ser requerida en todas las entidades, ya que proporcionaría al socio del encargo un mayor sentido de responsabilidad personal, ya que esta persona es la responsable última de la realización de la auditoría. En muchas jurisdicciones esto ya es requerido, generalmente mediante el requerimiento de la firma personal. Otros creen que dicho requerimiento no tendría impacto en el sentido de responsabilidad del socio del encargo.

Las posibles dificultades de dicho requerimiento incluyen, una reducción percibida en la responsabilidad de la firma y la posibilidad de un aumento de la responsabilidad legal del socio del encargo en ciertas jurisdicciones.

1.4.5 *El personal que lleva a cabo el trabajo detallado de auditoría "en el sitio" tiene la suficiente experiencia, su trabajo es dirigido, supervisado y revisado adecuadamente, y existe un grado razonable de continuidad del personal.*

53. La estructura de muchas firmas de auditoría, especialmente firmas grandes, es jerárquica, a menudo descrita como una "estructura piramidal", y la composición de muchos equipos del encargo en encargos individuales refleja esta estructura. Como resultado, gran parte del trabajo detallado de auditoría "en el sitio" es probable que sea realizado por los miembros del personal que son relativamente inexpertos; de hecho, muchos todavía pueden estar completando una calificación en contabilidad y auditoría. Sin embargo, generalmente el personal necesita de experiencia para poder hacer juicios profesionales razonables.

54. Por otra parte, tener los mismos miembros del personal en una auditoría, un año tras otro, probablemente les ayude a conocer el negocio y los sistemas de la entidad y esto es a menudo visto con buenos ojos por la dirección y los responsables del gobierno de la entidad. Algunos creen que es probable que resulte en una respuesta eficaz a los riesgos de incorrección material en los estados financieros, así como en la eficiencia de la auditoría. Sin embargo, una relación prolongada puede resultar en la falta de escepticismo profesional y en amenazas a la independencia del auditor.

55. En muchos países, los organismos de auditoría del sector público tienen que mantenerse dentro de límites fijos respecto a lo que pueden gastar en recursos de personal. También puede existir normativa que afecte a la contratación de personal y a los salarios que pueden pagarse. Esto puede significar un reto, para algunos organismos de auditoría, para contratar y retener un número suficiente de personal de alta calidad para alcanzar consistentemente la calidad de la auditoría.

1.4.6 *Los socios y el personal tienen el tiempo suficiente para llevar a cabo la auditoría de forma eficiente.*

56. Los socios y el personal frecuentemente tienen responsabilidades distintas a la auditoría de una sola entidad, y las auditorías pueden llevarse a cabo con unos cronogramas exigentes. La planificación es importante, tanto a nivel de una auditoría individual como en la firma de auditoría, para asegurarse de que los recursos adecuados están disponibles para obtener evidencia suficiente y adecuada de auditoría y para interactuar adecuadamente con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad.

57. Las firmas de auditoría generalmente son entidades lucrativas y la rentabilidad de una firma de auditoría habitualmente está ligada a la relación entre los honorarios de auditoría cobrados y el coste incurrido en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los socios de los encargos de auditoría generalmente son responsables dentro de sus firmas de auditoría del retorno financiero de las auditorías que realizan y, si los honorarios de auditoría están restringidos por la dirección, se puede ejercer presión en el equipo del encargo para cambiar la naturaleza y momento de realización de los procedimientos de auditoría o reducir las pruebas. Esto, a su vez, amenaza potencialmente a la calidad de la auditoría.[21]

1.4.7 *El socio del encargo de auditoría y otros miembros experimentados del equipo del encargo están disponibles para la dirección y los responsables del gobierno de la entidad*

58. Es importante que el socio del encargo de auditoría esté disponible para los ejecutivos de la alta dirección y para los responsables del gobierno de la entidad. El contacto regular

[21] Los requerimientos éticos (por ejemplo, los incluidos en el apartado 240.2 del Código de ética del IESBA) describen a menudo estas amenazas y requieren que sean evaluadas y, cuando sea adecuado, se apliquen salvaguardas.

permite que el socio del encargo de auditoría esté bien informado sobre la evolución de los negocios de la entidad, así como plantear cuestiones relacionadas con la auditoría de manera oportuna.

1.5 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo — En la firma

59. Los atributos clave son:

- Los socios y el personal tienen el suficiente tiempo para tratar las cuestiones difíciles conforme se presentan.
- Los equipos de los encargos tienen la estructura adecuada.
- Los socios y el personal de categoría superior proporcionan al personal menos experimentado evaluaciones oportunas y entrenamiento adecuado o capacitación "en el trabajo".
- Se da suficiente capacitación a los socios de auditoría y al personal sobre auditoría, contabilidad y, cuando sea aplicable, sobre sectores especializados.

1.5.1 *Los socios y el personal tienen el suficiente tiempo para tratar las cuestiones difíciles conforme se presentan.*

60. Los socios y personal de categoría superior por lo general trabajan en una serie de auditorías a menudo con fechas de presentación de informes similares. Esto puede llevar a periodos concentrados de actividad. Los socios y personal de categoría superior, frecuentemente, prestan servicios distintos de la auditoría para clientes u otras actividades dentro de la firma. Es importante que las firmas anticipen, lo mejor que puedan, y gestionen los posibles conflictos de tiempos cuando asignen responsabilidades. La dirección de la firma hace el seguimiento proactivamente a los niveles de trabajo para poder reducir el riesgo de poner una carga inaceptable sobre determinados socios o sobre el personal.

1.5.2 *Los equipos del encargo están estructurados adecuadamente.*

61. La asignación de recursos toma en consideración el riesgo. Existe el peligro de que los socios y el personal más competentes sean asignados a los clientes más grandes y de mayor prestigio de la firma y, como resultado, no estén disponibles para auditar otros clientes en los que los riesgos de que los estados financieros contengan incorrección material puedan ser mayores.

62. La adecuada asignación de recursos facilita que los equipos de los encargos tengan la especialización y el tiempo para llevar a cabo determinadas auditorías. Esto implica asignar socios y personal de categoría superior con un conocimiento adecuado del sector en el que opera el cliente y su marco de información financiera aplicable y el tiempo suficiente para ser capaces de realizar auditorías con calidad.

63. La asignación de recursos implica que la firma obtenga información sobre:

- conocimiento, habilidades y experiencia;
- estimación de los compromisos de tiempo y
- periodos de servicio, para facilitar el cumplimiento de los requerimientos de ética, por ejemplo, en relación con la rotación de los socios de auditoría.

64. Las auditorías de entidades de pequeña dimensión no son obligatorias en algunos países. Esto puede significar que en dichos países es un desafío para las PYMFA que tienen solo un pequeño número de clientes de auditoría retener a socios y personal con conocimientos de auditoría y experiencia relevantes.

1.5.3 *Los socios y más personal de categoría superior proporcionan al personal con menos experiencia evaluaciones oportunas y el entrenamiento adecuado o capacitación "en el*

trabajo"

65. El proceso de evaluación de una firma de auditoría es un aspecto importante para desarrollar las capacidades de una persona. Aunque es difícil de medir, la calidad de la auditoría es probable que mejore si se trata específicamente en las evaluaciones de los socios y el personal. Esto puede utilizarse para promover el ejercicio de un buen juicio de auditoría, incluyendo consultas sobre cuestiones difíciles.

66. Se puede hacer una distinción útil entre proporcionar al personal evaluaciones de desempeño periódicas y dar entrenamiento o capacitación en el trabajo. Mientras que las evaluaciones se pueden utilizar para ayudar a identificar una habilidad o competencia importante que necesita mejorar, el entrenamiento o capacitación en el trabajo se pueden utilizar para ayudar a una persona a desarrollar esa habilidad o competencia. El entrenamiento o capacitación en el trabajo es probable que sea de especial importancia en relación con el desarrollo de las características personales clave, como la integridad, la objetividad, el rigor, el escepticismo profesional y la perseverancia, así como para ayudar al personal con menos experiencia a tratar con áreas de auditoría no conocidas.

67. Poder capacitar con eficiencia requiere habilidades adicionales, conocimiento y experiencia y no hay un número ilimitado de personas dentro de las firmas de auditoría con las competencias adecuadas. Estas personas pueden tener otras obligaciones que ocupen su tiempo. Es importante que las firmas proporcionen incentivos a su personal más experimentado para asignar el tiempo necesario para llevar a cabo este importante papel de desarrollo del personal eficazmente y, como parte del proceso de evaluación, evaluarlos sobre si ello se ha conseguido.

1.5.4 *Se da formación práctica suficiente a los socios y personal en auditoría, contabilidad y, cuando sea adecuado, asuntos especializados del sector.*

68. Los esfuerzos de la profesión para equipar a los auditores con la competencia necesaria a través del desarrollo profesional inicial (DPI) comprende capacitación en habilidades técnicas y profesionales, en valores, ética y actitudes, experiencia práctica y los requerimientos del desarrollo profesional continuo (DPC).

69. Las firmas generalmente proporcionan capacitación en los aspectos técnicos de la auditoría y en los requerimientos de sus metodologías de auditoría. Las firmas también proporcionan experiencia práctica esencial al incluir alumnos en los equipos de trabajo que llevan a cabo el trabajo de auditoría.[22] Combinar el aprendizaje sobre los aspectos técnicos de la auditoría con la adquisición de experiencia práctica es importante, ya que la capacitación formal es sólo una parte del proceso por el cual los auditores desarrollan habilidades y adquieren experiencia.

70. Las organizaciones de profesionales que son miembros de la IFAC tienen requerimientos relativos al DPC y los programas de desarrollo utilizados por las firmas están diseñados para generar la competencia de los profesionales de la auditoría. Dichos programas generalmente abarcan un amplio rango de áreas relevantes para el negocio de la firma en su conjunto, tales como dirección de proyectos, tecnología de la información y habilidades de comunicación. Es importante que la firma dedique suficiente tiempo y recursos y asigne importancia para capacitar en asuntos de auditoría y contabilidad incluyendo, cuando sea adecuado, aspectos especializados del sector con el fin de proporcionar las habilidades técnicas necesarias para apoyar a la calidad de la auditoría.

1.6 Conocimiento, habilidades, experiencia y tiempo — En el país

71. Los atributos clave son:

- Existen medidas sólidas para autorizar a firmas de auditoría y/o a auditores individuales.

[22] La NIF 8, en sus apartados 54 y 59, establece los requerimientos de experiencia práctica para los profesionales de auditoría.

- Los requerimientos de formación se definen claramente y la capacitación se proporciona de forma adecuada y eficaz.
- Existen medidas para actualizar a los auditores en temas actuales y proporcionarles capacitación sobre nuevos requerimientos de contabilidad, de auditoría y normativos.
- La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener a personas con las cualidades adecuadas.

1.6.1 *Existen medidas sólidas para autorizar a las firmas de auditoría y auditores individuales*

72. La auditoría es una actividad de interés público, la cual necesita ser realizada por personas debidamente calificadas que trabajen en un entorno adecuado. Para alcanzar esto, habrá habitualmente acuerdos nacionales para autorizar a las firmas de auditoría o a los auditores individuales para realizar auditorías. A menudo una autoridad competente mantiene un registro de firmas e individuos autorizados. Las autoridades generalmente tienen el poder de revocar la autorización en circunstancias definidas.

1.6.2 *Los requerimientos de formación se definen claramente y la capacitación se proporciona adecuada y eficientemente.*

73. Los criterios para tener una autorización generalmente incluyen los requerimientos de formación de DPI y DPC. La calidad de la auditoría se facilita si los requerimientos de formación se definen claramente y se aplican los recursos suficientes para asegurar que la capacitación es efectiva.

74. Las habilidades profesionales descritas en las NIF subrayan las competencias necesarias para apoyar la calidad de la auditoría. Estas competencias son desarrolladas por una combinación de formación teórica, experiencia práctica y el entrenamiento dentro de las firmas de auditoría. Las NIF están redactadas para los organismos miembros de la IFAC (los cuales tienen la responsabilidad de la capacitación teórica), pero no es aplicable directamente a las firmas de auditoría (las cuales proporcionan experiencia práctica y capacitación). Se puede ayudar a la calidad de auditoría si los organismos de capacitación y las firmas de auditoría utilizan el mismo marco de competencias.

1.6.3 *Existen medidas para actualizar a los auditores en temas actuales y proporcionarles capacitación sobre nuevos requerimientos de contabilidad, de auditoría y normativos.*

75. Adicionalmente a la capacitación relativa al DPI de un auditor, la existencia de medidas adecuadas en el país para el DPC es un factor importante que contribuye a la calidad de la auditoría. El DPC debe proporcionarse con el fin de que los auditores más experimentados continúen con el desarrollo de sus habilidades y conocimientos relacionados con la auditoría, y se mantengan informados sobre los cambios en los requerimientos contables y normativos.

76. El DPC es particularmente importante cuando hay cambios en los requerimientos relativos a la información financiera y la auditoría. Esto proporciona una oportunidad de informar a los auditores sobre los nuevos requerimientos técnicos, explicar los objetivos de esos cambios y ayudar a crear el conocimiento necesario para que los nuevos requerimientos se implementen de manera eficiente en términos de coste.

1.6.4 *La profesión de auditoría está bien posicionada para atraer y retener personas con cualidades apropiadas.*

77. Las competencias de los socios de auditoría y del personal son factores críticos que subyacen tras la calidad de la auditoría. Aunque la capacitación es importante, algunas de las cualidades requeridas son, en cierto grado, inherentes a las personas. Por esto es importante que las personas con las cualidades adecuadas sean atraídas por la carrera en la profesión de auditoría.

78. Es probable que existan numerosos factores que influencien a los individuos atraídos por la

carrera en la profesión de auditoría, incluyendo:

- el estatus de la auditoría como profesión en el entorno nacional;
- las percepciones sobre las oportunidades de carrera e incentivos de remuneración;
- la naturaleza del trabajo, incluyendo su función en relación con el interés público y
- la calidad de la capacitación proporcionada.

79. Los mismos factores pueden influir en las decisiones de las personas sobre permanecer en la profesión de auditoría y seguir una larga trayectoria en la auditoría. En algunos países, existe la tendencia a que un gran número de profesionales de la contabilidad dejen las firmas de auditoría para trabajar en empresas. Si bien esto puede tener un impacto beneficioso sobre la información financiera, puede limitar el número de personal con experiencia a disposición de las firmas de auditoría y, por lo tanto, poner en peligro la calidad de la auditoría.

80. El estado de la profesión de auditoría en un entorno nacional también puede afectar el respeto por los auditores y, por tanto, la eficacia de la función de auditoría. En entornos en los que la profesión de auditoría no es muy respetada o no se les ha dado la autoridad adecuada, los auditores estarán en una posición más débil en relación con la dirección. En tales circunstancias, puede haber una menor probabilidad de que los auditores investiguen a la dirección sobre los asuntos importantes o se mantengan firmes en cuestiones de auditoría significativas. En cambio, cuando la profesión está muy bien considerada o se le confiere la autoridad adecuada a través de los mecanismos pertinentes, será más fácil que los auditores demuestren escepticismo profesional y lleven a cabo auditorías sólidas.

Factores relativos al proceso

1.7 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En el encargo

81. Los atributos clave son:

- El equipo del encargo cumple con las normas de auditoría, las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y con los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.
- El equipo del encargo hace uso adecuado de la tecnología de la información.
- Hay una interacción efectiva con otros involucrados en la auditoría.
- Se han tomado las medidas adecuadas con la dirección con el fin de lograr un proceso de auditoría eficaz y eficiente.

1.7.1 *El equipo del encargo cumple con las normas de auditoría, disposiciones legales y reglamentarias relevantes, y con los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.*

82. Las normas de auditoría desempeñan un papel fundamental en el apoyo a la calidad de la auditoría y en la confianza de los usuarios en la auditoría. Las NIA están diseñadas para ayudar al auditor a alcanzar una seguridad razonable y requieren que el auditor aplique su juicio profesional y mantenga el escepticismo profesional durante la planificación y realización de la auditoría y, entre otras cosas:

- identifique y valore los riesgos de incorrección material, debido a fraude o error basándose en el conocimiento de la entidad y su entorno, incluido el control interno de la entidad;
- obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados y

- se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

83. Las NIA requieren que se prepare documentación suficiente que permita a un auditor experimentado, que no haya tenido una conexión previa con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos realizados, los resultados de esos procedimientos, las cuestiones significativas que surgieron y las conclusiones alcanzadas. Esta documentación ayuda en las actividades de control de calidad, tanto por el equipo del encargo, antes de que se complete la auditoría, y por otros que revisan la calidad del trabajo realizado.

84. Frecuentemente, las disposiciones legales o reglamentarias nacionales requieren a los auditores cumplir normas de auditoría. Sin embargo, no todos los aspectos del proceso de auditoría están definidos en las normas de auditoría, y las firmas de auditoría generalmente tienen metodologías que proporcionan especificaciones más detalladas. Incluso en la estructura compuesta por las normas de auditoría y las metodologías de las firmas se da flexibilidad al equipo del encargo en términos de qué trabajo de auditoría específico se realiza, cómo se lleva a cabo en la práctica, así como la naturaleza y momento de las interacciones con la dirección. La forma en que el trabajo se realiza en la práctica puede ser un factor importante en la efectividad y la eficiencia.

1.7.2 *El equipo del encargo hace uso adecuado de la tecnología de información.*

85. El uso creciente y la complejidad de los entornos informatizados proporciona oportunidades para que los auditores obtengan evidencia de auditoría más efectiva y eficientemente; por ejemplo, a través del uso de técnicas de auditoría asistidas por ordenador, incluyendo consultas de archivos y el uso de datos de prueba. Estas técnicas tienen la ventaja de ofrecer una mayor cobertura de transacciones y controles. Sin embargo, a veces el uso de dichas técnicas requiere la participación de especialistas, lo cual puede llevar mucho tiempo, especialmente en el primer año en que se utilicen.

86. Las plataformas de tecnología de la información dentro de las firmas de auditoría tienen un efecto sobre la forma en que los auditores llevan a cabo una auditoría y registran el trabajo realizado. Cada vez más, se proporciona software de auditoría para ayudar a los equipos de los encargos en la aplicación de la metodología de la firma. Si bien esto puede resultar en eficiencia y mejora de los procesos de control de calidad, los riesgos para la calidad de la auditoría asociados a su uso incluyen:

- el exceso de énfasis en el cumplimiento con el software de auditoría de la firma de auditoría en lugar de alentar el pensar acerca de las características únicas de la entidad auditada y
- personal nuevo que gasta mucho de su tiempo en aprender a usar el software de auditoría de la firma en lugar de conocer los conceptos de auditoría.

87. Si bien el tener socios y personal con experiencia revisando el trabajo de auditoría desde una localidad remota, podría reducir las oportunidades de tutoría y capacitación en el trabajo, tiene los beneficios potenciales de:

- permitir revisiones más eficientes del trabajo de auditoría, en las que los miembros del equipo del encargo están trabajando en muchos sitios o localizados en diferentes zonas horarias y
- proporcionar un medio más eficaz de realizar revisiones complementarias del trabajo de auditoría, después de que las revisiones iniciales han sido realizadas.

88. La tecnología de la información también tiene un efecto en la forma en que se comunican los auditores, tanto dentro de los equipos de los encargos como con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, se ha incrementado el uso de correos

electrónicos y herramientas automatizadas de servicios profesionales. Aunque los correos electrónicos incrementan la accesibilidad, especialmente en el ámbito internacional, pueden tener limitaciones. En particular, la oportunidad de obtener evidencia de auditoría útil a partir de intercambios de correo electrónico es inferior a la que se obtiene de la interacción más valiosa que viene de mantener una discusión abierta más completa con la dirección. Dependiendo de las circunstancias, el correo electrónico también puede hacer que sea más fácil para la dirección proporcionar respuestas inexactas o incompletas a las preguntas del auditor o ser menos directa con la información si la dirección está motivada para hacerlo.

1.7.3 *Hay una interacción efectiva con otros involucrados en la auditoría.*

89. La mayoría de las grandes entidades tendrán divisiones, filiales, negocios conjuntos o inversiones contabilizadas por el método de participación (componentes) y uno o más componentes son frecuentemente auditados por equipos de los encargos distintos al equipo del encargo del grupo. Si no existe una interacción eficaz entre el equipo del encargo del grupo y los auditores de los componentes, se corre el riesgo de que el equipo del encargo del grupo no obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la cual basar la opinión de auditoría del grupo. Una clara y oportuna comunicación de los requerimientos del equipo del encargo del grupo sienta las bases para una comunicación mutua entre el equipo del encargo del grupo y el auditor del componente[23].

90. Otras personas involucradas en la auditoría podrían ser especialistas y expertos (por ejemplo, especialistas en TI), o, en un contexto de grupo, los auditores de los componentes. Cuando otros están involucrados en la auditoría, es importante que:

- el equipo del encargo se comunique claramente con ellos sobre el trabajo a realizarse;
- otros involucrados comuniquen claramente los hallazgos del trabajo realizado y
- el equipo del encargo determine que el trabajo realizado es adecuado para su propósito y reaccione apropiadamente a los hallazgos.

91. Muchas entidades grandes tendrán una función de auditoría interna. Es probable que sea importante para la eficiencia y eficacia de la auditoría que haya una interacción efectiva entre los auditores externos e internos. Por ejemplo, la función de auditoría interna es probable que haya obtenido conocimiento de operaciones de la entidad y de riesgos del negocio que proporcionarán una valiosa aportación al conocimiento del auditor sobre la entidad y las valoraciones de riesgo u otros aspectos de la auditoría.

92. La dirección del grupo generalmente espera que el auditor del grupo coordine eficientemente el trabajo llevado a cabo en los componentes. Algunos creen que esto puede ser más fácil si las auditorías de los componentes las llevan a cabo la misma firma o firmas de auditoría dentro de la propia red de auditoría o asociación. El alcance geográfico de la firma y, por lo tanto, su capacidad de proporcionar una cobertura de auditoría a las subsidiarias y otros componentes del grupo puede ser importante. Otros creen que el tener un número de firmas de auditoría diferentes participando en una auditoría de grupo, ofrece la oportunidad de poseer una amplia gama de puntos de vista a considerar sobre los riesgos de la entidad y las respuestas adecuadas de auditoría.

1.7.4 *Existen acuerdos adecuados con la dirección con el fin de lograr una auditoría eficaz y eficiente.*

93. La dirección puede tener interés en asegurarse de que la auditoría se completa tan rápido como sea posible y que la interrupción de las operaciones en curso de la entidad se reduce al mínimo. La eficacia y eficiencia del proceso de auditoría se pueden mejorar a través de:

- una rigurosa planificación, incluyendo, cuando sea apropiado, acordar con la dirección

---

[23] Referirse a la NIA 600, *Consideraciones especiales—Auditoría de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado A57.

las necesidades de información del auditor y los horarios;

- una cita oportuna con la dirección para resolver los asuntos identificados durante la auditoría;
- esforzarse en cumplir el calendario acordado y los plazos para la emisión del informe y
- evitar, en la medida de lo posible, duplicar indagaciones ante la dirección sobre el mismo asunto por diferentes miembros del equipo del encargo.

1.8 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En la firma

94. Los atributos clave son:

- La metodología de auditoría se adapta a los desarrollos de las normas profesionales y a los hallazgos de las revisiones de control de calidad internas y de las inspecciones externas.
- La metodología de auditoría alienta a cada miembro del equipo a aplicar el escepticismo profesional y a ejercer un juicio profesional apropiado.
- La metodología requiere una supervisión eficaz y una revisión del trabajo de auditoría.
- La metodología requiere una documentación de auditoría adecuada.
- Se establecen procedimientos de control de calidad rigurosos y se hace seguimiento de la calidad de la auditoría y se toman las acciones adecuadas consecuentes.
- Cuando se requiere, se llevan a cabo revisiones de control de calidad del encargo (RCCE) eficaces.

1.8.1 *La metodología de auditoría se adapta a los desarrollos en las normas profesionales y a los hallazgos de las revisiones de control de calidad internas y de las inspecciones externas.*

95. Es importante que la metodología de auditoría de la firma de auditoría no permanezca estática sino que evolucione con los cambios en las normas profesionales y el entorno empresarial; asimismo, que la mejora continua y oportuna de la metodología y de las herramientas de auditoría de la firma se realice para responder a los hallazgos de las revisiones internas y de las inspecciones reglamentarias.

96. Para demostrar un compromiso de mejora continua, puede ser útil para las firmas de auditoría realizar un análisis de la causa última en respuesta a los hallazgos de las inspecciones internas y externas con el fin de identificar los problemas sistémicos y responder en consecuencia, llevando a cabo acciones para mejorar sus metodologías y procesos.

1.8.2 *La metodología de la auditoría alienta a cada miembro del equipo a aplicar el escepticismo profesional y a ejercer un juicio profesional apropiado.*

97. Muchas firmas de auditoría utilizan metodologías para ayudar al personal a alcanzar una auditoría eficiente y eficaz y para los procesos de control de calidad. Estas metodologías, a veces implican el uso de software de auditoría que apoya las decisiones y que genera papeles de trabajo electrónicos que pueden verse desde lugares remotos.

98. Estas metodologías pueden ser un mecanismo eficaz para lograr un cumplimiento congruente de las normas de auditoría y para comprobar si se han realizado todos los pasos necesarios en el proceso de auditoría. Las metodologías también ayudan en la documentación y, si es en forma electrónica, con el intercambio rápido de información, incluso con especialistas que están en lugares remotos.

99. Sin embargo, existe un riesgo de que un alto nivel de obligatoriedad en las metodologías de auditoría tenga implicaciones negativas para otros elementos de la calidad de la auditoría. En las metodologías altamente prescriptivas, pueden surgir amenazas de litigio o enfoques de cumplimiento excesivo a la normativa reguladora del auditor o de las inspecciones. Ejemplos de los riesgos para la calidad de la auditoría son:

- Si el cumplimiento de una metodología obligatoria se sobre enfatiza, existe un riesgo de que no se dé un énfasis suficiente a que el personal experimentado confeccione los procedimientos de auditoría específicos en función de las circunstancias y considere si se necesitan realizar procedimientos posteriores.
- Sobre enfatizar el proceso por el cual se realiza la auditoría puede retraer a los socios de auditoría y personal experimentados de hacer juicios importantes.
- Reducir demasiado la libertad de acción del personal puede minar la motivación de estas personas y provocar que no sigan una carrera en auditoría.
- El potencial de distanciar a los socios y el personal de la compañía que se audita.

1.8.3 *La metodología requiere una supervisión eficaz y una revisión del trabajo de auditoría.*

100. Mucho del trabajo de auditoría detallado puede ser realizado por el personal relativamente menos experimentado. En dichas circunstancias, es vital que el trabajo, tanto el que se realice en "el sitio" como en cualquier otro lugar, incluyendo la deslocalización, sea supervisado y revisado por personal experimentado, gerentes y socios.

101. Algunas metodologías modernas ofrecen la oportunidad de una revisión electrónica remota de los papeles de trabajo, que puede permitir compartir las cuestiones de auditoría de manera eficiente, sobre todo cuando se trata de diferentes países y diferentes zonas horarias. Sin embargo, las revisiones fuera de las instalaciones no siempre pueden ser un medio eficaz para: evaluar si el personal ha llevado a cabo la auditoría a fondo y demostrado un grado apropiado de escepticismo profesional; así como desarrollar las habilidades y competencias del personal con menos experiencia.

1.8.4 *La metodología requiere una documentación de auditoría adecuada.*

102. La documentación de auditoría cumple numerosas funciones, incluyendo:

- Ayudar al equipo del encargo a planificar y realizar la auditoría.
- Ayudar a los miembros del equipo del encargo responsables de la supervisión a dirigir y supervisar el trabajo de auditoría.
- Permitir al equipo del encargo ser responsable de su trabajo.
- Mantener un registro de los asuntos significativos recurrentes para futuras auditorías.
- Permitir el realizar revisiones de control de calidad e inspecciones dentro de las firmas e inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, normativos u otros aplicables.

103. La documentación del razonamiento sobre los juicios de auditoría significativos es probable que incremente el rigor y, por consiguiente, la calidad de dicho juicio. El proceso de documentación de los temas y la forma en que se han resuelto puede mejorar el rigor del proceso de pensamiento del auditor y la validez de las conclusiones alcanzadas.

1.8.5. *Se establecen procedimientos de control de calidad rigurosos y se hace seguimiento de la calidad de la auditoría y se toman las acciones adecuadas en consecuencia.*

104. Se necesita que estén establecidos los procedimientos de control de calidad para proporcionar a la firma de auditoría la seguridad de que:

- la firma cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios

y

- los informes emitidos por la firma o los socios del encargo son adecuados en función de las circunstancias[24].

105. Los procedimientos de control de calidad incluirán el seguimiento y el realizar las medidas correctivas cuando se necesiten. La auditoría implica el cumplimiento de las normas y las políticas internas de la firma y los procedimientos. También implica decisiones difíciles y juicios hechos por el personal con diferentes niveles de experiencia y algunas veces bajo la presión del tiempo.

106. La supervisión de la calidad de la auditoría dentro de una firma de auditoría es un aspecto importante en la identificación de los riesgos y oportunidades emergentes; también asegurar que se han adherido a las normas y que el socio y el personal actúan de manera apropiada.

107. Algunas firmas de auditoría operan internacionalmente a través de redes de firmas. Las redes de firmas generalmente comparten metodologías comunes, control de calidad y seguimiento de políticas y procedimientos. Algunas redes también comparten orientaciones relativas a valores, ética y actitudes y tienen programas para mejorar el conocimiento y experiencia de los socios y del personal.

108. Adicionalmente al proceso interno para supervisar la calidad de la auditoría, las auditorías pueden estar sujetas a revisión externa. Los resultados de estas revisiones (incluidas las inspecciones realizadas por los reguladores independientes de la auditoría) proporcionan una información importante que conducen a acciones que contribuyan a mejorar la calidad de la auditoría.

109. Además de abarcar cualquier fallo que haya sido identificado en las auditorías individuales, es importante que las firmas de auditoría realicen las acciones adecuadas para abordar los asuntos sistémicos revelados por las actividades de seguimiento internas y externas y realizar las acciones apropiadas.

1.8.6 *Cuando sea requerido, se llevan a cabo revisiones de control de calidad del encargo (RCCE) eficaces.*

110. Las RCCE permiten una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al formular el informe de auditoría. Las RCCE son requeridas para auditorías de compañías que cotizan y esos otros encargos de auditoría que la firma considere adecuados, tales como auditorías de entidades de interés público.

111. Para ser efectivas, las RCCE incluyen discusiones de asuntos significativos y conclusiones, una revisión de documentos del trabajo seleccionados y una revisión de los estados financieros. Las RCCE necesitan ser realizadas por personas con la experiencia, autoridad y tiempo necesarios. Las RCCE requieren de un intermediario apropiado entre el socio revisor y el socio del encargo para que puedan realizarse oportunamente y permitan al equipo del encargo responder adecuadamente a los hallazgos.

1.9 Proceso de auditoría y procedimientos de control de calidad – En el país

112. Los atributos clave son:

- Las normas de auditoría y otras normas se promulgan dejando claro los objetivos subyacentes así como los requerimientos específicos aplicables.
- Los organismos responsables de las inspecciones de auditoría externa consideran los atributos relevantes de la calidad de la auditoría, tanto de las firmas de auditoría como de los encargos de auditoría individuales.

---

[24] El IAASB ha emitido la NICC 1, la cual establece aquellas actividades en las cuales se requiere que las firmas desarrollen políticas y procedimientos y, por consiguiente, cumplan este objetivo.

- Existen sistemas eficaces para investigar las denuncias por incumplimientos en la auditoría y para ejercer las acciones disciplinarias cuando sea adecuado.

1.9.1 *Las normas de auditoría y otras normas se promulgan para dejar claros los objetivos subyacentes así como los requerimientos específicos que son de aplicación.*

113. Los requerimientos técnicos pueden ser impuestos por la disposiciones legales o reglamentarias o estipulados a través de organizaciones profesionales nacionales. Es importante que dichos requerimientos sean de alta calidad y dejen claros los objetivos subyacentes. Las NIA, emitidas por el IAASB, contienen objetivos, requerimientos, guías y otro material explicativo.

114. El IESBA establece normas de ética de alta calidad para profesionales de la contabilidad a través del desarrollo de un Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad sólido y adecuado en el ámbito internacional. El IAESB desarrolla y mejora la formación contable profesional, abarcando la competencia técnica, así como las habilidades profesionales, valores, ética y actitudes para los profesionales de la contabilidad a través de la promulgación de las Normas Internacionales de Formación (NIF). Hay una amplia adopción de estas normas en el ámbito nacional.

115. Es importante que las normas se revisen en respuesta a la información recibida acerca de su uso e implementación. Sin embargo, es importante para los que establecen las normas el ser conscientes del impacto que las revisiones regulares de las normas pueden tener en la capacitación del auditor y en las necesidades de implementación al utilizar las normas. La IFAC requiere que sus organismos miembros tomen acciones para adoptar e implementar las NIA, el Código de ética del IESBA y las NIF en sus jurisdicciones y ayudar a su implementación en función de las responsabilidades de los organismos miembros en los entornos nacionales. En algunos países, las NIA se modifican o son complementadas para tomar en cuenta los requerimientos nacionales adicionales.

1.9.2 *Los organismos responsables de las inspecciones de auditoría externa consideran los atributos relevantes de la calidad de la auditoría, tanto dentro de las firmas de auditoría como en los encargos de auditoría concretos.*

116. Las inspecciones de auditoría proporcionan un mecanismo importante para evaluar el cumplimiento de los auditores de las normas de auditoría y, dependiendo del mandato, otros aspectos de la calidad de la auditoría. Las acciones realizadas por las firmas de auditoría para abordar los hallazgos identificados por los inspectores de la auditoría pueden llevar a mejorar la eficiencia de la auditoría y, donde los resultados de las inspecciones de la auditoría son publicados, llevarán a una mayor conciencia entre los interesados sobre los asuntos de la calidad de la auditoría. Durante un período de tiempo, los resultados relevantes de las inspecciones sobre las auditorías tienen que ser analizados y los resultados remitidos a emisores de normas.

1.9.3 *Existen sistemas eficaces para investigar las denuncias de fallos en la auditoría y para realizar las acciones disciplinarias cuando sea adecuado.*

117. La investigación y las acciones disciplinarias las pueden llevar a cabo las organizaciones profesionales. Sin embargo, como pasa con la inspección de la auditoría, en relación con las compañías que cotizan y otras entidades de interés público, se llevan a cabo cada vez más por reguladores independientes de la auditoría.

118. Los fallos de la auditoría pueden ser difíciles de definir, especialmente debido a que gran parte de una auditoría implica juicio y los criterios contenidos en las disposiciones legales y reglamentarias a veces son vagos y difíciles de aplicar. La eficacia de las actividades disciplinarias se incrementa cuando se han establecido criterios claros acerca de lo que representa un incumplimiento de auditoría.

119. Las autoridades también necesitan una serie de sanciones a su alcance, incluyendo el poder de revocar la autorización de las firmas de auditoría o de los auditores individuales

en determinadas circunstancias. Si bien este tipo de acciones pueden ser adecuadas para casos extremos, el proceso regulador es mejor cuando también hay sanciones más proporcionadas para asuntos de menor importancia. Esto también puede incluir multas y reentrenamiento obligatorio.

MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

CONTENIDO

Apartado

Introducción 1–4
Principios de ética y normas de control de calidad 5–9
Descripción de los encargos de aseguramiento 10–11
Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo 12–13
Encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada 14–16
Alcance del Marco 17–19
Informes sobre encargos que no son encargos de aseguramiento 20–21
Condiciones previas para un encargo de aseguramiento 22–25
Elementos de un encargo de aseguramiento 26
Relación entre tres partes 27–38
Materia subyacente objeto de análisis 39–41
Criterios 42–49
Evidencia 50–82
El informe de aseguramiento 83–92
Otras cuestiones 93–95
Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente 96
Anexo 1: Pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de Ética del IESBA
Anexo 2: Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo
Anexo 3: Las partes que intervienen en un encargo de aseguramiento
Anexo 4: Clasificación de las materias subyacentes objeto de análisis

Introducción

1 Este Marco se emite únicamente para facilitar la comprensión de los elementos y objetivos de los encargos de aseguramiento, y de los encargos a los cuales les son de aplicación las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) y las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) (denominadas en lo sucesivo Normas de Aseguramiento).

2 Este Marco no es una norma y, en consecuencia, no establece requerimientos (principios básicos o procedimientos esenciales) para la realización de auditorías, revisiones u otros encargos de aseguramiento[1]. En un informe de aseguramiento no se puede afirmar, por lo tanto, que un encargo se ha realizado de conformidad con este Marco, sino que se debería hacer referencia a las Normas de Aseguramiento aplicables. Las Normas de Aseguramiento contienen objetivos, requerimientos, guías de aplicación y otras anotaciones explicativas, una introducción y definiciones que son congruentes con este Marco y que han de ser aplicados en encargos de auditoría, de revisión y otros encargos de aseguramiento. El Anexo 1 ilustra el ámbito de los pronunciamientos emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) y la relación que tienen entre ellos y con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA).

3 Este Marco proporciona un marco de referencia para:

(a) los profesionales que realizan encargos de aseguramiento;

(b) otros terceros relacionados con encargos de aseguramiento, incluidos los usuarios a quienes se destina el informe y los que contratan a un profesional (la "parte contratante"); y

(c) el IAASB para el desarrollo de Normas de Aseguramiento, Notas Prácticas y otros documentos.

4 Lo que sigue es una descripción general de este Marco:

- *Introducción* Este Marco trata de los encargos de aseguramiento realizados por profesionales ejercientes.
- *Descripción de los encargos de aseguramiento* Esta sección describe los encargos de aseguramiento y diferencia entre encargos consistentes en un informe directo y encargos de constatación, y entre encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada.
- *Alcance del Marco:* En esta sección se diferencian los encargos de aseguramiento de otros tipos de encargos, tales como los encargos de consultoría.
- *Condiciones previas para un encargo de aseguramiento* En esta sección se establecen las condiciones previas para que un profesional acepte un encargo de aseguramiento.
- *Elementos de un encargo de aseguramiento:* En esta sección se identifican y exponen cinco elementos que están presentes en los encargos de aseguramiento: una relación entre tres partes, una materia subyacente objeto de análisis, criterios, evidencia y un informe de aseguramiento. Proporciona explicaciones más detalladas de las diferencias importantes entre encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada. En esta sección se tratan también, por ejemplo, la gran variedad de materias subyacentes objeto de análisis de los encargos de aseguramiento, las características que deben tener unos criterios adecuados, el papel que desempeñan el

[1] Véase el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión y Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

riesgo y la materialidad en los encargos de aseguramiento y el modo en que se expresan las conclusiones en los encargos de seguridad razonable y en los encargos de seguridad limitada.

- *Otras cuestiones:* En esta sección se tratan las responsabilidades de comunicación distintas del informe de aseguramiento del profesional ejerciente, la documentación y las implicaciones de la vinculación de un profesional con una materia subyacente objeto de análisis o con la información sobre la materia objeto de análisis.

Principios de ética y normas de control de calidad

5 Se reconoce de manera generalizada que el control de calidad en las firmas que realizan encargos de aseguramiento y el cumplimiento de los principios de ética, así como de los requerimientos de independencia, son de interés público y forman parte integrante de los encargos de aseguramiento de alta calidad. Esos encargos se realizan de conformidad con Normas de Aseguramiento que se basan en las siguientes premisas:

(a) los miembros del equipo del encargo y el revisor de control de calidad del encargo (para aquellos encargos en los que se ha nombrado un revisor) están sujetos a las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento, otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes; y

(b) el profesional ejerciente que realiza el encargo es miembro de una firma que está sujeta a la NICC 1[2], o a otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1.

El Código de Ética del IESBA

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

(a) integridad;

(b) objetividad;

(c) competencia y diligencia profesionales;

(d) confidencialidad y

(e) comportamiento profesional.

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

7 El Código de ética del IESBA incluye un marco conceptual que el profesional de la contabilidad ha de aplicar para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales.

8 El Código de ética contiene requerimientos y guía de aplicación sobre varias materias Según el Código de ética del IESBA la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia salvaguarda la capacidad de alcanzar una conclusión de aseguramiento no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

NICC 1

9 La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio

---

[2] 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*

sistema de control de calidad para los encargos de aseguramiento. El cumplimiento de la NICC1 requiere que la firma establezca y mantenga un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos, y que documente sus políticas y procedimientos y los comunique a su personal:

(a) responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma;

(b) requerimientos de ética aplicables;

(c) aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;

(d) recursos humanos;

(e) realización de los encargos y

(f) seguimiento.

Descripción de los encargos de aseguramiento

10 Un encargo de aseguramiento es un encargo en el que un profesional ejerciente tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca del resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

11 El resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis es la información que se obtiene al aplicar dichos criterios a la materia subyacente objeto de análisis. Por ejemplo:

- Los estados financieros (resultado) son el resultado de la medida de la situación financiera de una entidad, de su resultado y de sus flujos de efectivo (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de un marco de información financiera (criterios).
- Una declaración sobre la eficacia del control interno (resultado) es el resultado de la evaluación de la eficacia del proceso de control interno de una entidad (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de criterios relevantes.
- Las medidas del rendimiento específicas de la entidad (resultado) son el resultado de medir varios aspectos del rendimiento (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de las correspondientes metodologías de medición (criterios).
- Un informe de gas de efecto invernadero (resultado) es el resultado de medir las emisiones de gas de efecto invernadero (materia subyacente objeto de análisis) mediante la aplicación de protocolos de reconocimiento, medida y presentación (criterios).
- Una declaración de cumplimiento (resultado) es el resultado de la evaluación del cumplimiento por una entidad (materia subyacente objeto de análisis) de, por ejemplo, disposiciones legales y reglamentarias (criterios).

El término "información sobre la materia objeto de análisis" se utiliza para referirse al resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. Es la información sobre la materia objeto de análisis acerca de la que el profesional obtiene evidencia suficiente y adecuada como base para su conclusión.

Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo

12 En un encargo de constatación una parte distinta del profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del profesional ejerciente también presenta la información sobre la materia objeto de análisis en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la

información sobre la materia objeto de análisis también se puede presentar en el informe de aseguramiento. La conclusión del profesional ejerciente trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material (véase también el apartado 85).

13 En un encargo consistente en un informe directo, el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. Además, el profesional aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada acerca del resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. El profesional puede obtener esa evidencia de forma simultánea a la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, pero también puede obtenerla antes o después de esa medida o evaluación. En un encargo consistente en un informe directo, la conclusión del profesional ejerciente se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios y se redacta en los términos de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios. En algunos encargos consistentes en un informe directo, la conclusión del profesional constituye la información sobre la materia objeto de análisis o es parte de ella (véase también el Anexo 2).

Encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada

14 En un encargo de seguridad razonable el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptablemente bajo, en función de las circunstancias, como base para expresar una conclusión. La conclusión del profesional ejerciente se expresa de un modo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

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

16 Considerando toda la gama de encargos de seguridad limitada, lo que se entiende por seguridad significativa puede variar desde una seguridad que puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis en un grado algo mayor que claramente más que intrascendente hasta un grado justo por debajo de una seguridad razonable. Lo que se considera significativo en un determinado encargo representa un juicio dentro de ese rango que depende de las circunstancias del encargo, incluyendo las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto, los criterios y la materia subyacente objeto de análisis del encargo. En algunos casos, las consecuencias para los usuarios a quienes se destina el informe de recibir una conclusión inadecuada pueden ser tan importantes que resulta necesario un encargo de seguridad razonable para que el profesional obtenga un grado de seguridad que resulte significativo en esas circunstancias.

Alcance del Marco

17 No todos los encargos realizados por profesionales ejercientes son encargos de aseguramiento. Otros encargos que se realizan con frecuencia que no son congruentes con la descripción del apartado 10 anterior (y que, por lo tanto, no están cubiertos por este Marco) incluyen:

- Encargos cubiertos por las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), tal como encargos de procedimientos acordados y de compilación[3];
- La preparación de declaraciones de impuestos en las que no se exprese ninguna conclusión de aseguramiento.
- Encargos de consultoría (o de asesoría)[4] tales como consultoría de gestión o asesoramiento fiscal.

18 Un encargo de aseguramiento puede ser parte de un encargo más amplio. Por ejemplo, cuando un encargo de consultoría de adquisición de una empresa incluye el requerimiento de obtener un grado de seguridad sobre información financiera histórica o prospectiva. En dichas circunstancias, este Marco es aplicable solo a la parte del encargo relativa al aseguramiento.

19 Los siguientes tipos de encargos, que pueden ser congruentes con la descripción del apartado 10, no se consideran encargos de aseguramiento a efectos de este Marco:

(a) encargos para atestar en procesos legales sobre contabilidad, auditoría, fiscalidad u otras cuestiones y

(b) encargos que incluyen opiniones profesionales, puntos de vista o una redacción de los cuales un lector pudiera obtener un cierto grado de seguridad, si se cumplen todas las condiciones siguientes:

(i) dichas opiniones, puntos de vista o redacción son meramente secundarios con respecto al conjunto del encargo;

(ii) la utilización de cualquier informe escrito que se emita se restringe a los usuarios especificados en el informe;

(iii) el encargo no tiene como finalidad ser un encargo de aseguramiento según un acuerdo escrito con los usuarios especificados en el informe y

(iv) el encargo no se presenta como un encargo de aseguramiento en el informe del profesional ejerciente.

Informes sobre encargos que no son encargos de aseguramiento

20 Un profesional ejerciente que emite un informe como resultado de un encargo que no es un encargo de aseguramiento en el ámbito de este Marco diferencia claramente dicho informe de otro informe que sí sea un informe de aseguramiento. Con el fin de no confundir a los usuarios, un informe que no es un informe de aseguramiento evita, por ejemplo:

- Dar a entender que es conforme con este Marco o con las Normas de Aseguramiento.
- El uso inadecuado de los términos “aseguramiento/grado de seguridad”, “auditoría” o

---

[3] NISR 4400, *Encargos para aplicar procedimientos acordados a información financiera* y NISR 4410 (Revisada), *Encargos de compilación.*

[4] En un encargo de consultoría, el profesional utiliza habilidades técnicas, formación, observaciones, experiencias y conocimiento del proceso de consultoría. Los encargos de consultoría implican un proceso analítico que, por lo general, supone una combinación de actividades relativas a: establecimiento de objetivos, detección de hechos, definición de problemas u oportunidades, evaluación de alternativas, desarrollo de recomendaciones, así como acciones a tomar, comunicación de resultados y, en ocasiones, implementación y seguimiento. Los informes (si son emitidos) generalmente se escriben en un estilo narrativo (o “informe largo”). Por lo general el trabajo realizado es únicamente para el uso y beneficio del cliente. La naturaleza y el alcance del trabajo se determinan por acuerdo entre el profesional ejerciente y el cliente. Un servicio que cumpla la definición de encargo de aseguramiento no es un encargo de consultoría sino un encargo de aseguramiento.

“revisión”.

- Incluir una declaración que pudiera razonablemente confundirse con una conclusión basada en evidencia suficiente y adecuada cuyo fin sea incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios.

21 El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios incluidos en este Marco a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las Normas de Aseguramiento aplicables. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

Condiciones previas para un encargo de aseguramiento

22 Las siguientes condiciones previas para un encargo de aseguramiento son aplicables cuando se considera si se debe aceptar o continuar un encargo de aseguramiento:

(a) las funciones y responsabilidades de las partes apropiadas (es decir, la parte responsable, el medidor o evaluador, y la parte contratante, según corresponda) son adecuadas teniendo en cuenta las circunstancias y

(b) el encargo contiene todas las siguientes características:

(i) la materia subyacente objeto de análisis es adecuada;

(ii) los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis son adecuados en función de las circunstancias del encargo, además de reunir las características descritas en el apartado 44;

(iii) los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis estarán disponibles para los usuarios a quienes se destina el informe;

(iv) el profesional ejerciente espera poder obtener la evidencia necesaria para sustentar su conclusión;

(v) la conclusión del profesional ejerciente, en la forma adecuada a un encargo de seguridad razonable o a un encargo de seguridad limitada, se reflejará en un informe escrito; y

(vi) un propósito racional incluyendo, en el caso de un encargo de seguridad limitada, que el profesional ejerciente espera poder obtener un grado de seguridad significativo.

23 Las materias subyacentes objeto de análisis de diferentes encargos de aseguramiento pueden variar ampliamente. Algunas materias subyacentes objeto de análisis pueden requerir habilidades y conocimientos especializados que quedan fuera de los que habitualmente posee un profesional individual. Es importante, no obstante, que el profesional ejerciente esté satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas (véase también el apartado 31).

24 Cuando un posible encargo no puede aceptarse como encargo de aseguramiento, es posible que la parte contratante pueda identificar un encargo diferente que satisfaga las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe. Por ejemplo:

(a) si los criterios que el profesional ejerciente espera aplicar no son adecuados, aún se puede realizar un encargo de aseguramiento que cumpla las demás condiciones previas del apartado 22 si:

(i) El profesional ejerciente puede identificar uno o varios aspectos de la materia

subyacente objeto de análisis para los que son adecuados esos criterios. En estos casos, el profesional ejerciente puede realizar un encargo de aseguramiento con respecto a ese aspecto de la materia subyacente objeto de análisis por separado. En estos casos, puede resultar necesario que el informe de aseguramiento establezca claramente que no se refiere a la materia subyacente objeto de análisis inicial en su totalidad o

(ii) existen criterios alternativos adecuados para la materia subyacente objeto de análisis que se pueden utilizar o desarrollar.

(b) La parte contratante puede solicitar un encargo que no sea un encargo de aseguramiento como, por ejemplo, un encargo de consultoría o un encargo de procedimientos acordados.

25 Una vez aceptado el encargo de aseguramiento, no es adecuado que el profesional lo convierta en un encargo que no es de aseguramiento, ni convertir un encargo de seguridad razonable en un encargo de seguridad limitada sin una justificación razonable. Un cambio en las circunstancias que afecte a las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe, o un malentendido relativo a la naturaleza del encargo, pueden justificar una solicitud de cambio en el encargo. Si dicho cambio se realiza, no se ignorará la evidencia que se obtuvo antes del cambio. La imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada para formular una conclusión de seguridad razonable no es un motivo aceptable para cambiar de un encargo de seguridad razonable a un encargo de seguridad limitada.

Elementos de un encargo de aseguramiento

26 Los siguientes elementos de un encargo de aseguramiento se analizan en esta sección:

(a) una relación entre tres partes en la que intervienen un profesional ejerciente, una parte responsable y unos usuarios a quienes se destina el informe;

(b) una materia subyacente objeto de análisis adecuada;

(c) criterios adecuados;

(d) evidencia suficiente y adecuada; y

(e) un informe de aseguramiento por escrito, en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada.

Relación entre tres partes

27 En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes distintas: el profesional ejerciente, la parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe. Según las circunstancias del encargo, también puede existir una función separada de medidor o evaluador o de una parte contratante (véase también el Anexo 3).

28 La parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe pueden pertenecer a entidades distintas o a la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de dos niveles, el comité de supervisión puede desear obtener un grado de seguridad sobre la información que le facilita el comité ejecutivo de la entidad. La relación entre la parte responsable y los usuarios a quienes se destina el informe se ha de contemplar en el contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas tradicionales de responsabilidad. Por ejemplo, la alta dirección de una entidad (el usuario a quien se destina el informe) puede contratar a un profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto concreto de las actividades de la entidad, el cual es responsabilidad directa de un nivel inferior de la dirección (la parte responsable), pero del cual la alta dirección es responsable en última instancia.

Profesional ejerciente

29 El "profesional ejerciente" es la persona o las personas que realizan el encargo (normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, de la firma) mediante la aplicación de conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material[5]. En un encargo consistente en un informe directo el profesional mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios y aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento con el fin de obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, de si el resultado de esa medida o evaluación está libre de incorrección material.

30 Si un profesional ejerciente competente, distinto de un profesional de la contabilidad ejerciente que presta servicios en una firma, elige manifestar que ha cumplido una Norma de Aseguramiento, es importante que reconozca que esas normas incluyen requerimientos que reflejan la premisa del apartado 5 referentes al Código de Ética del IESBA y a la NICC 1 u otros requerimientos profesionales o requerimientos contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes.

31 No se acepta un encargo si un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo indica que los requerimientos de ética relativos a la competencia no se cumplirán. En algunos casos, esos requerimientos se pueden cumplir si el profesional ejerciente utiliza el trabajo de un experto del profesional.

32 Además, es necesario que el profesional ejerciente pueda participar en el trabajo del experto del profesional y de otros profesionales de aseguramiento en la medida suficiente para responsabilizarse de la conclusión de aseguramiento sobre la información relativa a la materia objeto de análisis, y pueda obtener la evidencia necesaria para concluir sobre si el trabajo de dicho experto o de otro profesional es adecuado para sus propósitos.

33 El profesional ejerciente es el único responsable de la conclusión de aseguramiento expresada y la utilización por el profesional del trabajo de un experto del profesional ejerciente o de otros profesionales no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el profesional ejerciente que utiliza el trabajo de un experto del profesional ejerciente, habiéndose atenido a lo dispuesto en las Normas de Aseguramiento aplicables, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del profesional ejerciente, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia adecuada.

Parte responsable

34 La parte responsable es la parte que es responsable de la materia subyacente objeto de análisis. En un encargo de constatación, la parte responsable también es con frecuencia el medidor o evaluador. La parte responsable puede o no ser la parte que contrata al profesional ejerciente para realizar el encargo de aseguramiento (la parte contratante)

Usuarios a quienes se destina el informe

35 Los usuarios a quienes se destina el informe son la persona o personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de aseguramiento. La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.

36 En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento. Puede ocurrir que el profesional

---

[5] En su caso, los términos “socio del encargo” y “firma” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando un gran número de personas tiene acceso a él. En estos casos y, en especial, cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses en la materia subyacente objeto de análisis, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a los principales interesados con intereses significativos y comunes. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden ser identificados de diferentes maneras, por ejemplo, por acuerdo entre el profesional ejerciente y la parte responsable o la contratante, o por disposiciones legales o reglamentarias.

37 Los usuarios a quienes se destina el informe o sus representantes pueden participar directamente con el profesional ejerciente y con la parte responsable (y con la parte contratante si es diferente) en la determinación de los requisitos del encargo. Sin embargo, con independencia de la participación de terceros, y a diferencia de un encargo de procedimientos acordados (que implica informar sobre hallazgos realizados en base a los procedimientos acordados con la parte contratante y con cualquier tercero apropiado, más que una conclusión):

(a) el profesional ejerciente es responsable de la determinación de la naturaleza, del momento de realización y de la extensión de los procedimientos; y

(b) el profesional ejerciente puede tener que aplicar procedimientos adicionales si llega a su conocimiento información que difiere significativamente de la información en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados.

38 En algunos casos, los usuarios a quienes se destina el informe (por ejemplo, bancos y reguladores) obligan o solicitan a la parte o partes apropiadas que tomen las medidas necesarias para que se efectúe un encargo de aseguramiento con un fin específico. Cuando en determinados encargos utilizan criterios diseñados con un fin específico, el informe de aseguramiento incluye una declaración alertando a los lectores de este hecho. Además, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Según las circunstancias del encargo, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de aseguramiento. Mientras que la utilización de un informe de aseguramiento puede estar restringida cuando se destina a unos usuarios especificados o para un propósito específico, la ausencia de una restricción en relación con un determinado usuario o propósito no indica en sí misma que el profesional ejerciente tenga responsabilidad legal en relación con dicho usuario o propósito. La existencia de responsabilidad legal dependerá de las circunstancias de cada caso y de la jurisdicción aplicable.

Materia subyacente objeto de análisis

39 La materia subyacente objeto de análisis de un encargo de aseguramiento puede adoptar muchas formas, por ejemplo:

- Condiciones o resultados financieros históricos (por ejemplo, situación financiera, resultados y flujos de efectivo históricos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser su reconocimiento, medida, presentación y revelación manifestada en unos estados financieros.

- Condiciones o resultados financieros futuros (por ejemplo, situación financiera, resultados y flujos de efectivo prospectivos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser su reconocimiento, medida, presentación y revelación manifestada en un pronóstico o proyección financieros.

- Condiciones o resultados no financieros (por ejemplo, rendimiento de la entidad) donde la información sobre la materia objeto de análisis pueden ser indicadores clave de eficiencia y eficacia.

- Características físicas (por ejemplo, capacidad de una instalación) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser un documento de especificaciones.
- Sistemas y procesos (por ejemplo, el sistema de control interno o de TI de una entidad) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una declaración sobre su eficacia.
- Comportamientos (por ejemplo, gobierno corporativo, cumplimiento de normativa, prácticas de la entidad en relación con los recursos humanos) donde la información sobre la materia objeto de análisis puede ser una declaración de cumplimiento o una declaración de efectividad.

En el Anexo 4 se puede ver una clasificación de la gama de posibles materias subyacentes objeto de análisis con algunos ejemplos.

40 Distintas materias subyacentes objeto de análisis pueden tener características diferentes, incluido el grado en el cual la información sobre ellas es cuantitativa o cualitativa, objetiva o subjetiva, histórica o prospectiva y si se refiere a un punto en el tiempo o cubre un período. Dichas características afectan a:

(a) la precisión con la cual la materia subyacente objeto de análisis puede ser medida o evaluada sobre la base de ciertos criterios y

(b) lo convincente que es la evidencia disponible.

El informe de aseguramiento puede resaltar características especialmente relevantes para los usuarios a quienes se destina.

41 Lo adecuado de una materia subyacente objeto de análisis no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si una materia subyacente objeto de análisis no es adecuada para un encargo de seguridad razonable, tampoco es adecuada para un encargo de seguridad limitada y viceversa. Para ser adecuada, una materia subyacente objeto de análisis debe ser identificable y poder ser evaluada o medida de manera consistente sobre la base de los criterios identificados de tal forma que la información sobre la materia objeto de análisis resultante pueda ser sometida a procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada que sustente una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, según corresponda.

Criterios

42 Los criterios son referencias utilizadas para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis. Los criterios pueden ser formales; por ejemplo, en la preparación de estados financieros, los criterios pueden ser las Normas Internacionales sobre Información Financiera o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público; cuando se informa sobre la eficacia operativa de los controles internos, los criterios pueden tener como base un marco de control interno predeterminado o bien objetivos individuales de control específicamente diseñados para ese propósito; y cuando se informa sobre cumplimiento, los criterios pueden ser la normativa o el contrato aplicables. Ejemplos de criterios menos formales son un código de conducta desarrollado internamente o un nivel de desempeño acordado (por ejemplo, el número de veces que está previsto que un determinado comité se reúna a lo largo del año).

43 En el ejercicio del juicio profesional, para que la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sea razonablemente congruente se requiere la aplicación de criterios adecuados. Sin un marco de referencia proporcionado por unos criterios adecuados, cualquier conclusión queda abierta a la interpretación individual y a malentendidos. Unos criterios adecuados dependen del contexto, es decir, guardan relación con las circunstancias del encargo. Incluso para la misma materia subyacente objeto de

análisis pueden existir distintos criterios, los cuales producirán diferentes medidas o evaluaciones Por ejemplo, uno de los criterios que un medidor o evaluador puede seleccionar para medir la materia subyacente objeto de análisis "satisfacción de los clientes" es el número de quejas de clientes resueltas de modo satisfactorio confirmado por el cliente mientras que otro medidor o evaluador puede seleccionar el número de repeticiones de compras en los tres meses siguientes a la compra inicial. Además, unos criterios pueden ser adecuados en unas determinadas circunstancias de un encargo, pero pueden no ser adecuados en otras circunstancias. Por ejemplo, cuando el informe se destina a un organismo gubernamental o a un regulador puede ser necesario utilizar un conjunto de criterios determinado, pero esos criterios pueden no ser adecuados para un grupo más amplio de usuarios.

44 Unos criterios adecuados poseen las siguientes características:

(a) Relevancia: Unos criterios relevantes dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que facilita la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe.

(b) Integridad: Unos criterios son completos cuando la información sobre la materia objeto de análisis, preparada de conformidad con ellos, no omite factores relevantes de los que razonablemente se podría esperar que afecten a las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe tomadas basándose esa información sobre la materia objeto de análisis. Unos criterios completos incluyen, si es necesario, referencias para la presentación y revelación de información.

(c) Fiabilidad: Unos criterios fiables permiten una medida o evaluación razonablemente congruentes de la materia subyacente objeto de análisis incluyendo, cuando fuere relevante, su presentación y revelación, cuando son utilizados en circunstancias similares por distintos profesionales ejercientes.

(d) Neutralidad: Unos criterios neutrales dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis libre de sesgo, según corresponda en función de las circunstancias del encargo.

(e) Comprensibilidad: Unos criterios comprensibles dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que los usuarios a quienes se destina el informe pueden comprender.

45 Unas descripciones imprecisas de las expectativas o de los juicios sobre las experiencias de una persona no constituyen criterios adecuados.

46 La importancia relativa de cada una de las características antes mencionadas para evaluar la adecuación de los criterios para un encargo concreto es cuestión de juicio profesional. Lo adecuado de los criterios no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si los criterios no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco son adecuados para un encargo de seguridad limitada y viceversa. Los criterios pueden ser prescritos por disposiciones legales o reglamentarias, o haber sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos que siguen un proceso establecido y transparente (criterios predeterminados). Otros criterios se pueden haber desarrollado de manera específica con el propósito de preparar la información sobre la materia objeto de análisis en las circunstancias concretas del encargo. Que los criterios sean predeterminados o se desarrollen de manera específica influye en el trabajo que realiza el profesional para evaluar su idoneidad para un encargo concreto, por ejemplo, salvo indicación en contrario, se presume que los criterios predeterminados son adecuados si son pertinentes para las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

47 Los criterios deben estar a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe con el fin de permitirles entender el modo en que ha sido medida o evaluada la materia

subyacente objeto de análisis. Los criterios pueden ponerse a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe a través de una o varias de las siguientes vías:

(a) Publicación.

(b) Mediante su inclusión, con claridad, en la presentación de la información sobre la materia objeto de análisis.

(c) Mediante su inclusión, con claridad, en el informe de aseguramiento.

(d) Por conocimiento general, por ejemplo, el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.

48 Los criterios también pueden estar disponibles sólo para determinados usuarios a quienes se destina el informe, por ejemplo, los términos de un contrato o los criterios emitidos por una asociación sectorial que sólo están a disposición de los que pertenecen a dicho sector porque sólo son aplicables a un fin específico (véase también el apartado 38).

49 Como parte del encargo, el profesional determina si los criterios son adecuados.

Evidencia

50 Los encargos de aseguramiento se planifican y realizan con una actitud de escepticismo profesional con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada en el contexto del encargo para informar sobre el resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. Es necesario aplicar el juicio profesional al considerar la importancia relativa, el riesgo del encargo, y la cantidad y calidad de evidencia disponible cuando se planifica y realiza el encargo, más concretamente, cuando se determina la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos.

Escepticismo profesional

51 El escepticismo profesional es una actitud que implica una atención especial, por ejemplo, a:

(a) La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida;

(b) la información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia;

(c) las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos adicionales a los requeridos por las Normas de Aseguramiento; y

(d) las condiciones que puedan indicar una posible incorrección.

52 El mantenimiento del escepticismo profesional durante todo el encargo es necesario para, por ejemplo, reducir el riesgo de:

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

53 El escepticismo profesional es necesario para la valoración crítica de la evidencia. Esto incluye cuestionar la evidencia incongruente y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia obtenida teniendo en cuenta las circunstancias.

54 Salvo si el encargo implica proporcionar un grado de seguridad sobre si unos documentos son auténticos, se pueden aceptar los registros y los documentos como auténticos a menos que el profesional tenga motivos para pensar lo contrario. No obstante, el profesional se plantea la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia,

55 No puede esperarse que el profesional ejerciente no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de los que proporcionan evidencia. No obstante, la convicción de que los que proporcionan evidencia son honestos e íntegros no exime al profesional ejerciente de la necesidad de mantener un escepticismo profesional.

Juicio Profesional

56 El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de aseguramiento adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética y de las Normas de Aseguramiento aplicables, así como las decisiones informadas que son necesarias durante todo el encargo no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia pertinentes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La importancia relativa y el riesgo del encargo.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos utilizados para cumplir los requerimientos de las Normas de Aseguramiento y obtener evidencia.
- La evaluación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y de si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las Normas de Aseguramiento aplicables. En especial, en el caso de un encargo de seguridad limitada, se requiere juicio profesional en la evaluación de si se ha alcanzado un grado de seguridad significativo.
- En el caso de un encargo consistente en un informe directo, para la aplicación de los criterios a la materia subyacente objeto de análisis, y en el caso de que el profesional seleccione o desarrolle los criterios, para su selección o desarrollo. En el caso de un encargo de constatación, para evaluar los juicios realizados por otros.
- Las conclusiones adecuadas que se extraen de la evidencia obtenida.

57 Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional ejerciente es el hecho de que sea aplicado por un profesional ejerciente cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

58 La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso del encargo, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma, facilita al profesional la formación de juicios razonables y fundados.

59 El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de encargos de aseguramiento y de medida y evaluación y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional ejerciente hasta la fecha de su informe de aseguramiento y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

60 El juicio profesional debe ser aplicado durante todo el encargo. 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 suficiente y adecuada.

Suficiencia y adecuación de la evidencia

61 La suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La cantidad necesaria de evidencia depende del riesgo de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales (cuanto mayor sea el riesgo, mayor evidencia podrá ser requerida) así como de la calidad

de dicha evidencia (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia puede no compensar su baja calidad (véanse también los apartados 81-82).

62 La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la conclusión del profesional ejerciente.

63 La procedencia y naturaleza de la evidencia influyen en la fiabilidad de la misma, la cual depende también de las circunstancias concretas en las cuales se obtiene. Se puede generalizar sobre la fiabilidad de varios tipos de evidencia; sin embargo, dichas generalizaciones están sujetas a numerosas excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes externas, pueden existir circunstancias que afecten a su fiabilidad. Por ejemplo, la evidencia obtenida de una fuente externa puede no ser fiable si dicha fuente no tiene los conocimientos necesarios o si no es objetiva. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia:

- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes y externas a la parte o partes apropiadas.
- La evidencia que se genera internamente es más fiable cuando los controles internos relacionados con la misma son efectivos.
- La evidencia que obtiene directamente el profesional ejerciente (por ejemplo, mediante la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la que obtiene indirectamente o por inferencia (por ejemplo, preguntando sobre la aplicación de un control).
- La evidencia es más fiable cuando existe en forma documental, bien sea en papel, en soporte electrónico o en otro medio (por ejemplo, un informe escrito directamente en el transcurso de una reunión por lo general es más fiable que una declaración oral posterior sobre lo que se debatió en dicha reunión).

64 Normalmente, se obtiene más seguridad a partir de evidencia congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia considerados de forma individual. Adicionalmente, la obtención de evidencia de diferentes fuentes o de diferente naturaleza puede corroborar otra evidencia o indicar que un determinado elemento de evidencia no es fiable. Cuando la evidencia que se obtiene de una fuente es incongruente con respecto a la que se obtiene de otra, es preciso determinar los procedimientos adicionales necesarios para resolver dicha incongruencia.

65 En cuanto a la obtención de evidencia suficiente y adecuada, generalmente es más difícil obtener un grado de seguridad en relación con información sobre una materia objeto de análisis que abarca más de un período que sobre la que se refiere a una determinada fecha. Adicionalmente, las conclusiones sobre procesos se limitan normalmente al período cubierto por el encargo; el profesional ejerciente no concluye sobre si el proceso va a seguir funcionando de la misma manera en el futuro.

66 La determinación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para sustentar la conclusión expresada en el informe de aseguramiento es una cuestión de juicio profesional que implica considerar la relación que existe entre el coste de obtener evidencia y la utilidad de la información obtenida. El profesional ejerciente utiliza su juicio y aplica escepticismo profesional al evaluar la cantidad y calidad de la evidencia y, por consiguiente, su suficiencia y adecuación para sustentar el informe de aseguramiento.

Materialidad o importancia relativa

67 La materialidad es relevante en la planificación y realización del encargo de aseguramiento, así como al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los

procedimientos y cuando se evalúa si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones. Los juicios profesionales sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren, pero no se ven afectados por el grado de seguridad, es decir, para unos mismos usuarios a quienes se destina el informe y propósito, la importancia relativa para un encargo de seguridad razonable es la misma que para un encargo de seguridad limitada porque la importancia relativa se basa en las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

68 Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones relevantes que toman los usuarios a quienes se destina el informe basándose en la información sobre la materia objeto de análisis. La consideración por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. Salvo si el encargo se ha diseñado para satisfacer las necesidades de información concretas de usuarios específicos, por lo general no se considera el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente.

69 La importancia relativa se considera en el contexto de factores cualitativos y, en su caso, de factores cuantitativos. En un encargo específico, el peso relativo de los factores cualitativos y cuantitativos cuando se está considerando la importancia relativa, es una cuestión de juicio profesional.

70 La importancia relativa está relacionada con la información cubierta por el informe de aseguramiento emitido por el profesional. En consecuencia, cuando el encargo cubre algunos, pero no todos los aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis, la importancia relativa se considera en relación sólo con la parte de la información sobre la materia objeto de análisis cubierta por el encargo.

Riesgo del encargo

71 Puede ocurrir que, en el contexto de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios, la información sobre la materia objeto de análisis no esté adecuadamente expresada y, en consecuencia, sea incorrecta hasta un grado que puede llegar a ser material o de importancia relativa. Esto ocurre cuando la información sobre la materia objeto de análisis no refleja adecuadamente la aplicación de los criterios en la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.

72 El riesgo del encargo es el riesgo de que el profesional exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. El riesgo del encargo no se refiere ni incluye el riesgo de la actividad del profesional ejerciente, como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con determinada información sobre la materia objeto de análisis.

73 Reducir el riesgo de un encargo a cero es muy raramente alcanzable o práctico, teniendo en cuenta la relación coste-beneficio y, en consecuencia, "seguridad razonable" es menos que seguridad absoluta debido a factores como los siguientes:

- La utilización de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia que está al alcance del profesional ejerciente es más convincente que concluyente.
- El uso de juicio profesional en la obtención y en la evaluación de evidencia y en la formación de conclusiones basadas en dicha evidencia.

- En algunos casos, las características de la materia subyacente objeto de análisis cuando se mide o evalúa sobre la base de ciertos criterios.

74 En general, el riesgo del encargo puede ser representado por los siguientes componentes, aunque no todos estarán necesariamente presentes o serán significativos en todos los encargos de aseguramiento:

(a) Riesgos en los que no influye directamente el profesional ejerciente, los cuales, a su vez, consisten en:

(i) la susceptibilidad de la información sobre la materia objeto de análisis a una incorrección material antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes aplicados por la parte o partes apropiadas (riesgo inherente); y

(ii) el riesgo de que una incorrección material que exista en la información sobre la materia objeto de análisis no sea prevenida o detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la parte o partes apropiadas (riesgo de control); y

(b) riesgos en los que influye directamente el profesional ejerciente los cuales, a su vez, consisten en:

(i) El riesgo de que el profesional no detecte una incorrección material existente (riesgo de detección); y

(ii) en el caso de un encargo consistente en un informe directo, el riesgo asociado con la medición o evaluación por el profesional de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios (riesgo de medición o evaluación).

75 El grado en el que cada uno de estos componentes es relevante para el encargo se ve afectado por las circunstancias del encargo, en especial:

- La naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, el concepto de riesgo de control puede ser de mayor utilidad cuando la materia subyacente objeto de análisis está relacionada con la preparación de información sobre los resultados de una entidad que cuando se refiere a información sobre la eficacia de un control o la existencia de un estado físico.
- Si se está realizando un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada. Por ejemplo, en encargos de seguridad limitada el profesional ejerciente puede a menudo decidir obtener evidencia a través de medios distintos a la prueba de controles, en cuyo caso la consideración del riesgo de control puede ser menos pertinente que en un encargo de seguridad razonable referente a la misma información sobre la materia objeto de análisis.
- Si se trata de un encargo consistente en un informe directo o de un encargo de constatación. Mientras que el concepto de riesgo de control es pertinente en el caso de encargos de constatación, el concepto más amplio de riesgo de medición o evaluación es más pertinente en el caso de encargos consistentes en un informe directo.

La consideración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión.

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos

76 Por lo general se utiliza una combinación de procedimientos para la obtención de una seguridad razonable o de una seguridad limitada. Los procedimientos pueden incluir:

- inspección;

- observación;
- confirmación;
- recálculo;
- reejecución;
- procedimientos analíticos e
- indagación.

La naturaleza, el momento de realización y la extensión precisos de los procedimientos variarán de un encargo al siguiente. En teoría, para muchos encargos de aseguramiento, son posibles infinitas variaciones de los procedimientos. En la práctica, sin embargo, son difíciles de comunicar de forma clara y sin ambigüedades.

77 Tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada requieren la aplicación de habilidades y de técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y la obtención de evidencia suficiente y adecuada como parte de un proceso continuo y sistemático que incluye la obtención de conocimiento acerca de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo.

78 Un encargo de seguridad razonable implica:

(a) basándose en el conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis;

(b) el diseño y aplicación de procedimientos para responder a los riesgos valorados y la obtención de una seguridad razonable para sustentar la conclusión del profesional; y

(c) la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida en el contexto del encargo y, si resulta necesario en función de las circunstancias, intentar obtener evidencia adicional.

79 La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de obtención de evidencia suficiente y adecuada en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los de un encargo de seguridad razonable. Una Norma de Aseguramiento específica para una materia subyacente objeto de análisis puede establecer, por ejemplo, que la evidencia suficiente y adecuada para un determinado tipo de encargo de seguridad limitada se obtenga principalmente mediante procedimientos analíticos e indagaciones. No obstante, en ausencia de Normas de Aseguramiento específicas para una materia subyacente objeto de análisis para otros tipos de encargos de seguridad limitada, los procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada pueden o no consistir primordialmente en procedimientos analíticos e indagaciones y variarán con las circunstancias del encargo, en especial, con la materia subyacente objeto de análisis y con las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe y de la parte contratante, así como con las restricciones de tiempo y coste. La determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos es una cuestión que requiere aplicar el juicio profesional y variará de un encargo a otro.

80 Un encargo de seguridad limitada implica:

(a) basándose en el conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, la identificación de las áreas en las que es probable que se produzca una incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis;

(b) el diseño y aplicación de procedimientos para tratar esas áreas y la obtención de una seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional; y

(c) si llega a conocimiento del profesional alguna cuestión o cuestiones que le llevan a

pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, el diseño y aplicación de procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional.

Cantidad y calidad de la evidencia disponible

81 La cantidad y la calidad de la evidencia disponible se ven afectadas por:

(a) las características de la materia subyacente objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, es de esperar que la evidencia sea menos objetiva cuando la información sobre la materia objeto de análisis está orientada hacia el futuro en vez de tratarse de información histórica (véase el apartado 40); y

(b) otras circunstancias del encargo, como cuando la evidencia que razonablemente podría esperarse que existiera no está disponible debido, por ejemplo, al momento en que se nombra al profesional ejerciente, a la política de retención de documentos de la entidad, a la existencia de unos sistemas de información inadecuados o a una restricción impuesta por la parte responsable.

Por lo general, la evidencia disponible será más convincente que concluyente.

82 No es adecuada una conclusión no modificada ni en un encargo de seguridad razonable ni en un encargo de seguridad limitada cuando:

(a) existen circunstancias que impiden que el profesional ejerciente obtenga la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo al nivel adecuado; o

(b) una de las partes del encargo impone una restricción que impide que el profesional ejerciente obtenga la evidencia necesaria para reducir el riesgo del encargo al nivel adecuado.

El informe de aseguramiento

83 El profesional ejerciente alcanza una conclusión basándose en la evidencia obtenida y proporciona un informe escrito que expresa claramente esa conclusión de aseguramiento sobre la información sobre la materia objeto de análisis. Las Normas de Aseguramiento establecen los elementos básicos de los informes de aseguramiento.

84 En un encargo de seguridad razonable, la conclusión del profesional ejerciente se expresa de un modo positivo que informa de su opinión con respecto al resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.

85 Como ejemplos de conclusiones expresadas en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable están:

- cuando se expresa en términos de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios aplicables, "En nuestra opinión, la entidad ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ";
- cuando se expresa en términos de la información sobre la materia objeto de análisis y de los criterios aplicables, "En nuestra opinión, los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la entidad a [*fecha*], así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha de conformidad con el marco XYZ", o
- cuando se expresa en términos de una declaración de la parte apropiada, "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ es, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel"., o "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que los indicadores de resultados clave se presentan de conformidad con los criterios XYZ es, en todos los aspectos materiales,

una declaración fiel."

En un encargo de informe directo, las conclusiones del profesional ejerciente se expresan haciendo referencia a la materia subyacente objeto de análisis y a los criterios.

86 En un encargo de seguridad limitada, la conclusión del profesional se expresa de un modo que informa si, sobre la base del encargo realizado, ha llegado a conocimiento del profesional alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales, por ejemplo, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la entidad no ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ."

87 El profesional ejerciente puede elegir un formato de “informe corto” o de un “informe largo” para facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe. El “informe corto” incluye normalmente sólo los elementos básicos. El "informe largo" incluye otra información y explicaciones cuya finalidad no es afectar la conclusión del profesional ejerciente. Además de los elementos básicos, el informe largo puede describir detalladamente los términos del encargo, los criterios utilizados, los hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, detalles sobre la cualificación y experiencia del profesional ejerciente y de otros que intervienen en el encargo, la revelación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones. Incluir o no esta información depende de su significatividad en relación con las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

88 La conclusión del profesional ejerciente se distingue claramente de la información o de las explicaciones que no afectan a su conclusión, así como de cualquier párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, recomendaciones u otra información incluida en el informe de aseguramiento. La redacción utilizada deja claro que un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, recomendaciones u otra información no intentan desviar la atención de la conclusión del profesional ejerciente.

89 El profesional ejerciente expresa una conclusión modificada en las siguientes circunstancias:

(a) cuando, a juicio del profesional ejerciente, existe una limitación al alcance y el efecto de la cuestión puede ser material. En esos casos, el profesional ejerciente expresa una opinión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión. En algunos casos el profesional ejerciente considera renunciar al encargo.

(b) Cuando, a juicio del profesional ejerciente, la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. En esos casos, el profesional ejerciente expresa una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa). En los encargos consistentes en un informe directo en los que la información sobre la materia objeto de análisis es la conclusión del profesional ejerciente y este concluye que todo o parte de la materia subyacente objeto de análisis no es conforme a los criterios en todos los aspectos materiales, dicha conclusión se consideraría con salvedades (o desfavorable (adversa) según corresponda).

90 Se expresa una conclusión con salvedades cuando los efectos, o los posibles efectos, de una cuestión no sean tan materiales o generalizados como para requerir una conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión.

91 Si después de que haya sido aceptado el encargo se descubre que no se cumple alguna de las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente discute la cuestión con la parte o partes apropiadas determina:

(a) si la cuestión se puede resolver de manera satisfactoria para el profesional ejerciente;

(b) si es adecuado continuar con el encargo; y

(c) si se debe comunicar la cuestión en el informe de aseguramiento y, en su caso, el modo en que se debe comunicar.

92 Si después de haber aceptado el encargo se descubre que alguno de los criterios o todos ellos no son adecuados o que la materia subyacente objeto de análisis no es adecuada para un encargo de aseguramiento, el profesional considera si renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. Si el profesional continúa el encargo, expresa:

(a) Una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa), según lo material y generalizada que sea la cuestión cuando, a juicio del profesional, es probable que unos criterios inadecuados o que una materia subyacente objeto de análisis inadecuada induzcan a error a los usuarios a quienes se destina el informe; o

(b) una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de la conclusión, según, a juicio del profesional, lo material y generalizada que sea la cuestión en otros casos.

Otras cuestiones

Otras responsabilidades de comunicación

93 El profesional ejerciente considera si, de conformidad con los términos del encargo o con otras circunstancias del encargo, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que deba ser comunicada a la parte responsable, al medidor o evaluador, a la parte contratante, a los responsables del gobierno de la entidad o a otros.

Documentación

94 La documentación del encargo proporciona un registro del fundamento del informe de aseguramiento cuando se prepara de manera oportuna y es suficiente y adecuado para permitir a un profesional experimentado, que no haya tenido contacto previo con el encargo, la comprensión de:

(a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con las Normas de Aseguramiento aplicables y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

(b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida y

(c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

95 La documentación del encargo incluye el modo en el que el profesional ejerciente trató cualquier incongruencia que haya identificado en la información y su conclusión final con respecto a una cuestión material.

Uso inadecuado del nombre del profesional ejerciente

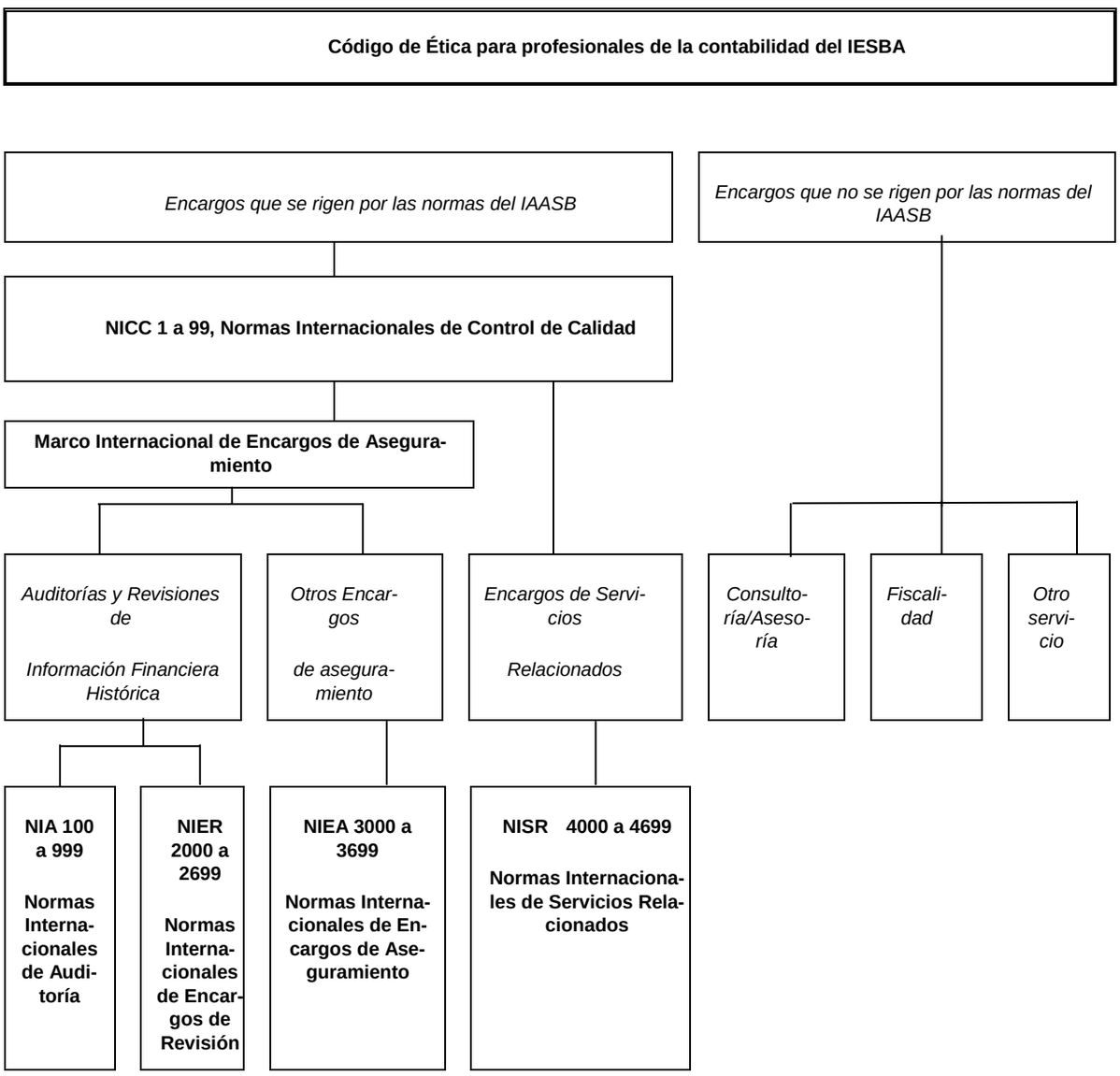
96 El profesional se vincula con una materia subyacente objeto de análisis, o con la correspondiente información sobre la materia objeto de análisis, cuando emite un informe sobre dicha materia objeto de análisis o cuando consiente que se utilice su nombre relacionándole profesionalmente con dicha materia subyacente objeto de análisis o con la correspondiente información sobre dicha materia objeto de análisis. Si el profesional ejerciente no está vinculado de esta forma, los terceros no pueden presuponer responsabilidad alguna del profesional ejerciente. Si llega a conocimiento del profesional que un tercero está utilizando su nombre inadecuadamente en relación con una materia subyacente objeto de análisis o con la correspondiente información sobre la materia objeto

de análisis, el profesional ejerciente solicita a dicho tercero que deje de hacerlo. El profesional ejerciente toma en consideración también otras medidas que pueden ser necesarias, tales como informar a cualquier otro usuario conocido del uso inadecuado del nombre del profesional u obtener asesoramiento jurídico.

Anexo 1

Pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de Ética del IESBA

Este Anexo ilustra el ámbito de los pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el *Código de Ética para profesionales de la contabilidad* del IESBA.



Anexo 2

Encargos de constatación y encargos consistentes en un informe directo

Este Anexo muestra las diferencias entre un encargo de constatación y un encargo consistente en un informe directo.

1 En un encargo de constatación, el medidor o evaluador, distinto del profesional, mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, obteniendo como resultado la información sobre la materia objeto de análisis. Puede ocurrir que, en el contexto de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios, la información sobre la materia objeto de análisis no esté adecuadamente expresada y, en consecuencia, sea incorrecta hasta un grado que puede llegar a ser material o de importancia relativa. El papel del profesional en un informe de constatación es obtener evidencia suficiente y adecuada con el fin de expresar una conclusión sobre si la información sobre la materia objeto de análisis, preparada por el medidor o evaluador, está libre de incorrecciones materiales.

2 En un encargo consistente en un informe directo el profesional mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios y presenta la información sobre la materia objeto de análisis resultante como parte del informe de aseguramiento o como anexo al mismo. La conclusión del profesional en un encargo consistente en un informe directo se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios. En algunos encargos consistentes en un informe directo, la conclusión del profesional constituye la información sobre la materia objeto de análisis o es parte de la misma. Según la materia subyacente objeto de análisis:

   (a) el resultado de la medida o evaluación en un encargo consistente en un informe directo puede ser similar a un informe o declaración preparada por el medidor o evaluador en un encargo de constatación. En otras circunstancias, sin embargo, el resultado, es decir, la información sobre la materia objeto de análisis se puede reflejar en la descripción de los hallazgos y en el fundamento de la conclusión del profesional en un informe de aseguramiento largo; y

   (b) el profesional puede utilizar datos obtenidos o compilados por otros. Por ejemplo, los datos pueden provenir de un sistema de información mantenido por la parte responsable.

3 Además de medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis, en un encargo consistente en un informe directo el profesional también aplica conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento para obtener evidencia suficiente y adecuada con el fin de expresar una conclusión sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material. El profesional puede obtener esa evidencia de forma simultánea a la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, pero también puede obtenerla antes o después de esa medida o evaluación.

4 El valor de un encargo consistente en un informe directo reside en la combinación de:

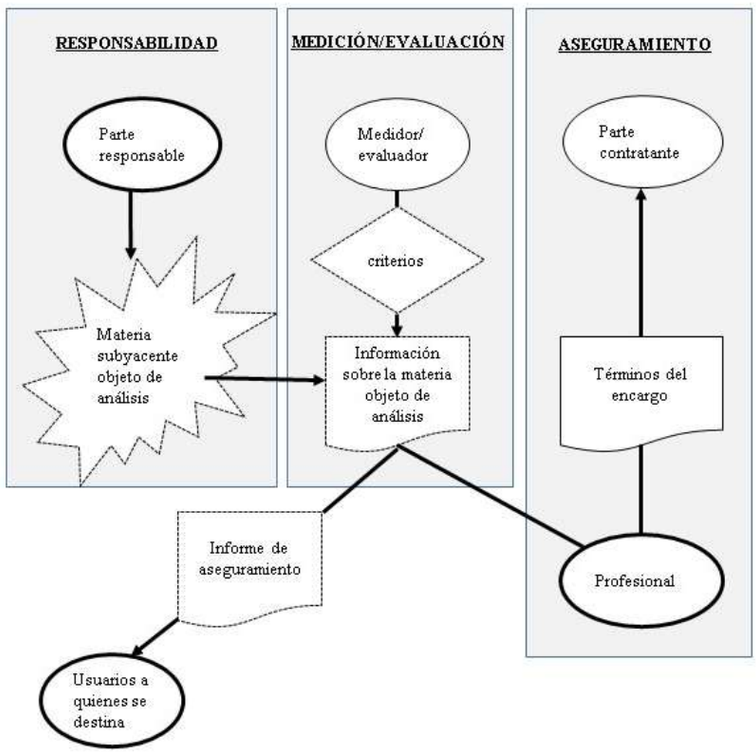
   (a) la independencia del profesional con respecto a la materia subyacente objeto de análisis, a la parte contratante, a los usuarios y a la parte responsable, a pesar de no ser independiente de la información sobre la materia objeto de análisis ya que ha sido preparada por él y

   (b) los conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento aplicados en la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis que tienen como resultado la obtención de evidencia similar en cantidad y calidad a la de un encargo de constatación. La obtención de evidencia suficiente y adecuada

diferencia un encargo consistente en un informe directo de una simple compilación. Para ilustrar este aspecto, si un profesional estuviera compilando el informe de gas de efecto invernadero de una entidad, no comprobaría, por ejemplo, el calibrado de los instrumentos de medición. En un encargo consistente en un informe directo, sin embargo, cuando fuera aplicable, el profesional calibraría los instrumentos de medición como parte del proceso de medición, o comprobaría el calibrado de los instrumentos de medición realizado por otros como haría si se tratara de un encargo de constatación.

Anexo 3

Las partes que intervienen en un encargo de aseguramiento



1 En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes: la parte responsable, el profesional ejerciente y los usuarios a quienes se destina el informe. Según las circunstancias del encargo, también puede existir una función separada de medidor o evaluador o de una parte contratante.

2 El diagrama anterior muestra el modo en que cada una de estas funciones se relacionan con un encargo de aseguramiento.

(a) La parte responsable es responsable de la materia subyacente objeto de análisis.

(b) El medidor o evaluador utiliza los criterios para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis obteniendo como resultado la información sobre la materia objeto de análisis.

(c) La parte contratante acuerda los términos del encargo con el profesional ejerciente.

(d) El profesional ejerciente obtiene evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, sobre la información relativa a la materia objeto de análisis

(e) Los usuarios a quienes se destina el informe toman decisiones basándose en la información sobre la materia objeto de análisis. Los usuarios a quienes se destina el informe son la persona o personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de

aseguramiento. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento.

3 En relación con estas funciones se indica lo siguiente:

- Cada encargo de aseguramiento tiene por lo menos una parte responsable y usuarios a quienes se destina el informe, además del profesional ejerciente.
- El profesional ejerciente no puede ser la parte responsable, ni la parte contratante, ni un usuario a quien se destina el informe.
- En el marco de un encargo consistente en un informe directo, el profesional ejerciente también es el medidor o evaluador.
- En el marco de un encargo de constatación, la parte responsable o alguna otra persona, pero no el profesional ejerciente, pueden ser el medidor o evaluador.
- Cuando el profesional ha medido o evaluado la materia subyacente objeto de análisis aplicando los criterios, el encargo es un encargo consistente en un informe directo. Ese encargo no se puede convertir en un encargo de constatación, aunque otra parte se responsabilice de la medida o evaluación, por ejemplo, anexando a la información sobre la materia objeto de análisis una declaración de la parte responsable en la que se responsabiliza de dicha información.
- La parte responsable puede ser la parte contratante.
- En muchos encargos de constatación, la parte responsable puede también ser el medidor o evaluador y la parte contratante. Un ejemplo es cuando una entidad contrata a un profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento relativo a un informe que ha preparado sobre sus propias prácticas de sostenibilidad. Cuando el profesional ejerciente es contratado para realizar un encargo de aseguramiento relativo a un informe preparado por un organismo gubernamental sobre las prácticas de sostenibilidad de una sociedad privada es un ejemplo de situación en la que la parte responsable es distinta del medidor o evaluador.
- En un encargo de constatación, por lo general el medidor o evaluador proporciona al profesional ejerciente una manifestación escrita relativa a la información sobre la materia objeto de análisis. En algunos casos, puede ocurrir que el profesional ejerciente no consiga dicha manifestación, por ejemplo, cuando la parte contratante no es el medidor o evaluador.
- La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.
- La parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios a quienes se destina el informe pueden pertenecer a entidades distintas o a la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de dos niveles, el comité de supervisión puede desear obtener un grado de seguridad sobre la información que le facilita el comité ejecutivo de la entidad. La relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios a quienes se destina el informe se ha de contemplar en el contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas tradicionales de responsabilidad. Por ejemplo, la alta dirección de una entidad (el usuario a quien se destina el informe) puede contratar a un profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto concreto de las actividades de la entidad, el cual es responsabilidad directa de un nivel inferior de la dirección (la parte responsable), pero del cual la alta dirección es responsable en última instancia.
- Una parte contratante que no sea también la parte responsable puede ser el usuario a quien se destina el informe.

4 La conclusión del profesional ejerciente se puede redactar en términos relativos a:

- la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;
- la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
- una declaración realizada por la parte apropiada.

5 El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios incluidos en las Normas de Aseguramiento a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable, pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las Normas de Aseguramiento. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

Anexo 4

Clasificación de las materias subyacentes objeto de análisis

En la tabla de más adelante se puede ver una clasificación del abanico de posibles materias subyacentes objeto de análisis con algunos ejemplos. Para algunas categorías no se dan ejemplos ya que es poco probable que se realicen encargos con respecto a información de dichas categorías. La clasificación no es necesariamente exhaustiva, las categorías no se excluyen necesariamente entre sí, y alguna materia subyacente objeto de análisis o información sobre la materia objeto de análisis puede tener componentes en más de una categoría, por ejemplo, tanto la información integrada como la información sobre responsabilidad social corporativa probablemente contengan tanto información histórica como información orientada hacia el futuro y tanto información financiera como información no financiera. También, en algunos casos, los ejemplos son la información sobre la materia objeto de análisis, en otros, son la materia subyacente objeto de análisis o simplemente una indicación del tipo de pregunta con la que podría ser útil la información, según lo que tenga más sentido en función de las circunstancias.

<table>
<tr><th colspan="2">Información acerca de:</th><th>Información histórica</th><th>Información orientada hacia el futuro</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Financiero</td><td>Resultado económico</td><td rowspan="2">Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera aceptable</td><td>• Flujo de efectivo previsto/proyectado</td></tr>
<tr><td>Situación</td><td>• Situación financiera prevista/proyectada</td></tr>
<tr><td rowspan="2">No financiero</td><td>Resultado no financiero/Utilización de recursos/relación calidad-precio</td><td>• Informe de gases de efecto invernadero
• Informe de sostenibilidad
• Indicadores clave de rendimiento
• Informe sobre el uso eficiente de recursos
• Informe sobre la relación calidad-precio
• Informe sobre la responsabilidad social corporativa</td><td>• Reducciones esperadas de las emisiones atribuibles a una nueva tecnología o gases de efecto invernadero que serán capturados plantando árboles
• Declaración de que el precio de una acción propuesta generará calidad</td></tr>
<tr><td>Situación</td><td>• Descripción de un sistema/proceso tal como está implementado en un momento determinado</td><td></td></tr>
</table>

Información acerca de:		**Información histórica**	**Información orientada hacia el futuro**
		• Características físicas, por ejemplo, el tamaño de una propiedad alquilada	
Sistema/proceso	**Descripción**	• Descripción de un sistema de control interno	
	Diseño	• Diseño de controles en una organización de servicios	• Diseño de controles propuestos para un futuro proceso productivo
	Operación/Resultado	• Eficacia operativa de los procedimientos de contratación y formación de personal	
Aspectos de comportamiento	**Cumplimiento**	• Cumplimiento de una entidad de, por ejemplo, las condiciones de un préstamo o de unos requerimientos legales o reglamentarios específicos	
	Comportamiento humano	• Evaluación de la eficacia de un comité de auditoría	
	Otros	• La idoneidad para un propósito de un paquete de software	

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

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

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

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

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

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

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 200

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

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-2

La auditoría de estados financieros 3-9

Fecha de entrada en vigor 10

Objetivos globales del auditor 11-12

Definiciones 13

Requerimientos

Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros 14

Escepticismo profesional 15

Juicio profesional 16

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría 17

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA 18-24

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

La auditoría de estados financieros A1-A13

Definiciones A14-A16

Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros A17-A20

Escepticismo profesional A21-A25

Juicio profesional A26-A30

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría A31-A57

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA A58-A83

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades globales que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. En particular, establece los objetivos globales del auditor independiente y explica la naturaleza y el alcance de una auditoría diseñada para permitir al auditor independiente alcanzar dichos objetivos. Asimismo, explica el alcance, la aplicabilidad y la estructura de las NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades globales del auditor independiente aplicables en todas las auditorías, incluida la obligación de cumplir las NIA. En adelante, al auditor independiente se le denomina “auditor”.

2. Las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor. Cuando se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que sea necesario, en función de las circunstancias. Las NIA no tratan las responsabilidades del auditor que puedan estar previstas en las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones en relación, por ejemplo, con las ofertas públicas de valores. Dichas responsabilidades pueden ser diferentes de las establecidas en las NIA. En consecuencia, aunque el auditor pueda encontrar útiles en dichas circunstancias determinados aspectos de las NIA, es responsabilidad del auditor asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales.

La auditoría de estados financieros

3. El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión. (Ref: Apartado A1)

4. Los estados financieros sometidos a auditoría son los de la entidad, preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Las NIA no imponen responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalidan las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar la auditoría. La auditoría de los estados financieros no exime a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades. (Ref: Apartados A2–A11)

5. Como base para la opinión del auditor, las NIA requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a la auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual

el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente. (Ref: Apartados A31–A57)

6. El concepto de importancia relativa se aplica por el auditor tanto en la planificación como en la ejecución de la auditoría, así como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados 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, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.
   - Obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si existen incorrecciones materiales, mediante el diseño y la implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados.
   - Se forme una opinión sobre los estados financieros basada en las conclusiones alcanzadas a partir de la evidencia de auditoría obtenida.

8. La forma en la que el auditor exprese su opinión dependerá del marco de información financiera y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. (Ref: Apartados A12–A13)

9. Asimismo, el auditor puede tener otras responsabilidades de comunicación e información con respecto a los usuarios, a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, o a terceros ajenos a la entidad, en relación con cuestiones que surjan de la auditoría. Dichas responsabilidades pueden establecerse en las NIA o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables[2].

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos globales del auditor

11. En la realización de la auditoría de estados financieros, los objetivos globales del auditor son:

---

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

(a) la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y

(b) la emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de los hallazgos del auditor.

12. En todos los casos en los que no pueda obtenerse una seguridad razonable y, dadas las circunstancias, una opinión con salvedades en el informe de auditoría no sea suficiente para informar a los usuarios de los estados financieros, las NIA requieren que el auditor deniegue la opinión o que renuncie al encargo (o dimita)[3], si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Definiciones

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

(a) Marco de información financiera aplicable – Marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.

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

(i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o

(ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

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

(b) Evidencia de auditoría – Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. Para los propósitos de las NIA:

(i) La suficiencia de la evidencia de auditoría es la medida cuantitativa de esta. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material, así como de la calidad de dicha 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

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

inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección.

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

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

(f) Estados financieros – Presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término “estados financieros” normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de un estado financiero o en las notas o incluida en el mismo a través de referencia cruzada. (Ref: Apartados A14–A15)

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

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

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

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

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

(i) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;

(ii) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

(iii) de proporcionar al auditor:

a. acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
b. información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría; y
c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

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

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

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

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

(m) Seguridad razonable – En el contexto de una auditoría de estados financieros, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

(n) Riesgo de incorrección material – Riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes, descritos del siguiente modo, en las afirmaciones: (Ref: Apartado A16)

(i) Riesgo inherente – Susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.

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

(o) Responsables del gobierno de la entidad – Persona o personas u organizaciones

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

Requerimientos

Requerimientos de ética relativos a una auditoría de estados financieros

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

Escepticismo profesional

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

Juicio profesional

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

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada y riesgo de auditoría

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

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Cumplimiento de las NIA aplicables a la auditoría

18. El auditor cumplirá todas las NIA aplicables a la auditoría. Una NIA es aplicable a la auditoría cuando la NIA está en vigor y concurren las circunstancias a las que se refiere la NIA. (Ref: Apartados A58–A62)

19. El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartados A63–A73)

20. El auditor no manifestará en el informe de auditoría haber cumplido con los requerimientos de las NIA a no ser que haya cumplido con los requerimientos de la presente NIA y los de todas las demás NIA aplicables a la auditoría.

Objetivos establecidos en cada NIA

21. Con el fin de alcanzar los objetivos globales del auditor, éste seguirá los objetivos mencionados en cada NIA aplicable, al planificar y ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las relaciones existentes entre las NIA, con la finalidad de: (Ref: Apartados A74–A76)

    (a) determinar si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por las NIA para alcanzar los objetivos establecidos en ellas; y (Ref: Apartado A77)

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

Apartado A78)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

22. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 23, el auditor cumplirá cada uno de los requerimientos de las NIA salvo que en las circunstancias de la auditoría:

    (a) no sea aplicable la totalidad de la NIA; o

    (b) el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y ésta no concurra. (Ref: Apartados A79–A80)

23. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA. En dichas circunstancias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas de la auditoría, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento. (Ref: Apartado A81)

Objetivo no alcanzado

24. En el caso de que un objetivo de una NIA aplicable no pueda alcanzarse, el auditor evaluará si ello le impide alcanzar sus objetivos globales y, en consecuencia, si requiere que el auditor, de conformidad con las NIA, exprese una opinión modificada o renuncie al encargo (si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten). El hecho de no alcanzar un objetivo constituye un hecho significativo que, de conformidad con la NIA 230, debe ser documentado[4]. (Ref: Apartados A82–A83)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

La auditoría de estados financieros

Alcance de la auditoría (Ref: Apartado 3)

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

Preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 4)

A2. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la información financiera. Sin embargo, la extensión de dichas responsabilidades o su descripción pueden diferir dependiendo de la jurisdicción de la que se trate. A pesar de

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

estas diferencias, una auditoría de conformidad con las NIA se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido y comprenden que son responsables:

(a) de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;

(b) del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

(c) de proporcionar al auditor:

(i) acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

(ii) información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad para los fines de la auditoría; y

(iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

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

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

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

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

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

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

- el entorno legal y ético, incluida la normativa, las decisiones judiciales y las obligaciones de ética profesional en relación con cuestiones contables;
- interpretaciones contables publicadas, de diferente rango, emitidas por organismos emisores de normas, por organismos reguladores o por organizaciones profesionales;

- opiniones publicadas, de diferente rango, sobre cuestiones contables emergentes, emitidas por organismos emisores de normas, por organismos reguladores o por organizaciones profesionales;
- prácticas generales y sectoriales ampliamente reconocidas y extendidas; y
- publicaciones contables.

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

A6. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros. Aunque es posible que el marco no especifique el modo de contabilizar o de revelar todas las transacciones o los hechos, normalmente contiene principios generales suficientes que pueden servir de base para desarrollar y aplicar políticas contables congruentes con los conceptos que subyacen a los requerimientos del marco.

A7. Algunos marcos de información financiera son marcos de imagen fiel, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Los marcos de información financiera que comprenden principalmente las normas de información financiera establecidas por un organismo autorizado o reconocido para promulgar las normas que deben utilizar las entidades en la preparación de estados financieros con fines generales, a menudo, están diseñados para lograr la presentación fiel. Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

A8. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable también determinan lo que constituye un conjunto completo de estados financieros. En muchos de los marcos, los estados financieros tienen como finalidad proporcionar información sobre la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de una entidad. En dichos marcos, un conjunto completo de estados financieros incluye, por lo general, un balance de situación, un estado de resultados, un estado de cambios en el patrimonio neto, un estado de flujos de efectivo y notas explicativas. En otros marcos de información financiera, un solo estado financiero y las notas explicativas puede constituir un conjunto completo de estados financieros:

- Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), *Información financiera con base contable en el criterio contable de caja* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público establece que, cuando una entidad del sector público prepara sus estados financieros de conformidad con dicha NICSP (IPSAS), el estado financiero principal es el estado de cobros y pagos en efectivo.
- Otros ejemplos de un solo estado financiero, cada uno de los cuales incluirá notas explicativas, son:
  - Balance de situación.
  - Estado de resultados.
  - Estado de beneficios retenidos.
  - Estado de flujos de efectivo.
  - Estado de activos y pasivos que no incluye el patrimonio neto.
  - Estado de cambios en el patrimonio neto.
  - Estado de ingresos y gastos.

- Cuenta de resultados de la explotación por líneas de productos.

A9. La NIA 210 establece requerimientos y proporciona orientaciones para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera 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 del sector público

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

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

---

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

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

7 NIA 210, apartado 6(b)

8 Véase apartado A62.

referencia cruzada a información contenida en otro documento, tal como un informe de gestión o un informe de riesgo. "Incorporado a ellos mediante una referencia cruzada" significa que existe una referencia al otro documento en los estados financieros, pero no a los estados financieros en el otro documento. Cuando el marco de información financiera aplicable no prohíbe expresamente hacer una referencia cruzada a donde se encuentra la información explicativa o descriptiva y se ha hecho la referencia a la información adecuadamente, dicha información pasa a formar parte de los estados financieros.

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

A16. A efectos de las NIA, existe un riesgo de incorrección material cuando hay una posibilidad razonable de que:

(a) exista una incorrección (es decir, su probabilidad de existir) y

(b) en caso de que exista, sea material (es decir, su magnitud).

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

A17. El auditor está sujeto a los requerimientos de ética aplicables relativos a los encargos de auditoría de estados financieros, incluidos los relativos a la independencia. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden los contenidos en las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con la auditoría de estados financieros, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

A18. El Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética, que son:

(a) integridad;

(b) objetividad;

(c) competencia y diligencia profesionales;

(d) confidencialidad y

(e) comportamiento profesional.

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

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

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

A20. La Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 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, en busca de evidencia de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo, determinar las medidas adecuadas a adoptar, si llegan a conocimiento del socio del encargo cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética, y alcanzar una conclusión sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia aplicables al encargo de 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 determinado encargo de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes sugieran lo contrario.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 15)

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

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

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

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

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

---

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

evidencia justificativa de una cifra material en los estados financieros.

A24. El auditor puede aceptar que los registros y documentos son auténticos, salvo que tenga motivos para creer lo contrario. Sin embargo, el auditor debe plantearse la fiabilidad de la información que va a ser utilizada como evidencia de 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].

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

Juicio profesional (Ref: Apartado 16)

A26. El juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de las NIA, así como las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La importancia relativa y el riesgo de auditoría.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los requerimientos de las NIA y obtener evidencia de auditoría.
- La evaluación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIA y, de ese modo, los objetivos globales del auditor.
- La evaluación de los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.
- Las conclusiones sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, por ejemplo, al valorar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección al preparar los estados financieros.

A27. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un auditor es el hecho de que sea aplicado por un auditor cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

A28. La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el auditor conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso de la auditoría, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma de auditoría, tal como requiere la NIA 220[15], facilita al auditor la formación de juicios razonables y fundados.

A29. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de

---

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

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

15 NIA 220, apartado 18

los principios de auditoría y de contabilidad y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el auditor hasta la fecha del informe de auditoría, y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

A30. El juicio profesional necesita ser ejercido durante toda la auditoría, debiendo documentarse adecuadamente. A este respecto, se requiere que el auditor prepare la documentación de auditoría suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, comprenda los juicios profesionales significativos formulados para alcanzar conclusiones sobre cuestiones significativas surgidas durante la realización de la 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 auditoría (Ref: Apartados 5 y 17)

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

A31. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de esta para la auditoría 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.

A32. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

A33. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su naturaleza y procedencia, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

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

---

16 NIA 230, apartado 8

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

suficiente y adecuada.

Riesgo de auditoría

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

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

Riesgos de incorrección material

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

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

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

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

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

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

A42. Las circunstancias externas que originan riesgos de negocio pueden también influir en el riesgo inherente. Por ejemplo, los desarrollos tecnológicos pueden convertir un determinado producto en obsoleto, haciendo que las existencias sean, por lo tanto, más susceptibles de

sobrevaloración. Ciertos factores de la entidad y de su entorno, relacionados con varios o con todos los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, pueden también incidir en el riesgo inherente relacionado con una afirmación específica. Dichos factores pueden incluir, por ejemplo, un fondo de maniobra insuficiente para continuar las operaciones o un sector en declive caracterizado por un gran número de fracasos empresariales.

A43. El riesgo de control es función de la eficacia del diseño, implementación y mantenimiento de los controles por parte de la dirección para responder a los riesgos identificados que amenacen la consecución de los objetivos de la entidad relevantes para la preparación de sus estados financieros. Sin embargo, el control interno, por muy bien diseñado que esté y que funcione, sólo puede reducir, pero no eliminar, los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debido a las limitaciones inherentes al control. Dichas limitaciones incluyen, por ejemplo, la posibilidad de errores humanos o de sortear controles, por colusión o por su inadecuada elusión por parte de la dirección. En consecuencia, siempre existirá algún riesgo de control. Las NIA establecen las condiciones bajo las cuales el auditor debe, o puede elegir, realizar pruebas sobre la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos a aplicar[18].

A44. La valoración de los riesgos de incorrección material puede expresarse en términos cuantitativos, tales como porcentajes, o en términos no cuantitativos. En cualquier caso, la necesidad de que el auditor realice valoraciones del riesgo adecuadas es más importante que los diferentes enfoques que pueda emplear para ello. Las NIA se refieren normalmente a los “riesgos de incorrección material” más que al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. No obstante, la NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el riesgo inherente sea valorado por separado del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones de conformidad con la NIA 330.

A45. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[19].

A46. La NIA 315 (Revisada 2019) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

Riesgo de detección

A47. Para un determinado nivel de riesgo de auditoría, el nivel aceptable de riesgo de detección es inversamente proporcional a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, cuanto mayor sea en opinión del auditor el riesgo de incorrección material, menor será el riesgo de detección aceptable y, en consecuencia, la evidencia de auditoría requerida por el auditor deberá ser más convincente.

A48. El riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría que el auditor determine con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por lo tanto, es función de la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación por el auditor. Cuestiones como:

- una planificación adecuada;
- una adecuada asignación de personal al equipo del encargo;
- la aplicación del escepticismo profesional; y

---

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

19 NIA 330, apartado 6

- la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado,

contribuyen a mejorar la eficacia de un procedimiento de auditoría y de su aplicación y reducen la posibilidad de que el auditor pueda elegir un procedimiento de auditoría inadecuado, aplicar incorrectamente un procedimiento de auditoría adecuado o malinterpretar los resultados de la auditoría.

A49. La NIA 300[20] y la NIA 330 establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la planificación de la auditoría de estados financieros y las respuestas del auditor a los riesgos valorados. Sin embargo, el riesgo de detección sólo puede reducirse, no eliminarse, debido a las limitaciones inherentes a la auditoría. En consecuencia, siempre existirá algún nivel de riesgo de detección.

Limitaciones inherentes a la auditoría

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

- la naturaleza de la información financiera;
- la naturaleza de los procedimientos de auditoría; y
- la necesidad de que la auditoría se realice en un plazo de tiempo y con un coste razonables.

La naturaleza de la información financiera

A51. La preparación de estados financieros conlleva juicios de la dirección al aplicar a los hechos y circunstancias de la entidad los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Adicionalmente, numerosas partidas de los estados financieros 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[21].

La naturaleza de los procedimientos de auditoría

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

- Existe la posibilidad de que la dirección u otros puedan no proporcionar, de manera intencionada o no, toda la información que sea relevante para la preparación de los estados financieros o que haya solicitado el auditor. En consecuencia, el auditor no puede estar seguro de la integridad de la información, aunque haya aplicado procedimientos de auditoría para tener seguridad de que se ha obtenido toda la

---

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

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

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.
- Una auditoría no es una investigación oficial de supuestas irregularidades. En consecuencia, el auditor no tiene poderes legales específicos, como el de llevar a cabo registros, lo cual puede ser necesario para una investigación de ese tipo.

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

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

A54. En consecuencia, es necesario que el auditor:

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

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

- disponga de una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo y otras actividades relacionadas[22]; 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[23].

Otras cuestiones que afectan a las limitaciones inherentes a la auditoría

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

[22] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 13

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

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[24] para más detalles.
- El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Véase la NIA 250 (Revisada)[25] para más detalles.
- Hechos o condiciones futuros que puedan ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento. Véase la NIA 570 (Revisada)[26] para más detalles.

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

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

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

Naturaleza de las NIA (Ref: Apartado 18)

A58. Las NIA, consideradas en su conjunto, proporcionan las normas que rigen el trabajo del auditor para el cumplimiento de sus objetivos globales. Las NIA tratan de las responsabilidades generales del auditor, así como de las consideraciones adicionales del auditor relevantes para la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos.

A59. El alcance, la fecha de entrada en vigor y cualquier limitación específica a la aplicabilidad de una determinada NIA se exponen claramente en la NIA. Salvo indicación contraria en la NIA, se permite al auditor aplicar una NIA antes de la fecha de entrada en vigor mencionada en ella.

A60. En la realización de una auditoría, además de las NIA, el auditor puede tener que cumplir requerimientos legales o reglamentarios. Las NIA no invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros. En el caso de que dichas disposiciones difieran de las NIA, una auditoría ejecutada únicamente de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias no cumplirá, de forma automática, las NIA.

A61. El auditor también puede realizar la auditoría de conformidad tanto con las NIA como con las normas de auditoría de una determinada jurisdicción o país. En este caso, además de cumplir cada una de las NIA aplicables a la auditoría, puede resultar necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría adicionales con el fin de cumplir las normas aplicables

---

[24] NIA 550, *Partes vinculadas*

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

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

de dicha jurisdicción o país.

Consideraciones específicas para auditorías del sector público

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

Contenido de las NIA (Ref: Apartado 19)

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

A64. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una explicación más detallada de los requerimientos de una NIA y orientaciones para su aplicación práctica. En concreto, pueden:

- Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación, así como en determinadas NIA, tal como la NIA 315 (Revisada 2019), el motivo por el que se requiere un procedimiento.
- Incluir ejemplos de procedimientos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias. En determinadas NIA, tal como la NIA 315 (Revisada 2019), los ejemplos se muestran en cajetines.

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

A65. Los anexos forman parte de la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas. El propósito y la utilización prevista de un anexo se explican en el cuerpo de las correspondientes NIA o en el título e introducción del anexo.

A66. La introducción puede incluir, según sea necesario, cuestiones tales como la explicación de:

- El propósito y alcance de la NIA, incluido el modo en que la NIA está relacionada con otras NIA.
- La materia objeto de análisis de la NIA.
- Las respectivas responsabilidades del auditor y de otros en relación con la materia objeto de análisis de la NIA.
- El contexto en el que se enmarca la NIA.

A67. Una NIA puede incluir, en una sección aparte titulada “Definiciones”, una descripción del significado atribuido a determinados términos a efectos de las NIA. Estas definiciones se

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

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

Consideraciones de graduación

A69. Se han incluido consideraciones de graduación en algunas NIA (por ejemplo, en la NIA 315 (Revisada 2019)), que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas. Las entidades menos complejas son aquellas para las que pueden ser de aplicación las características del apartado A71.

A70. Las “consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión” incluidas en algunas NIA han sido desarrolladas principalmente con referencia a las entidades no cotizadas. Sin embargo, algunas de las consideraciones pueden ser útiles en auditorías de entidades de pequeña dimensión cotizadas.

A71. Con el fin de especificar las consideraciones adicionales relativas a las auditorías de entidades de pequeña dimensión, una “entidad de pequeña dimensión” se refiere a una entidad que por lo general posee características cualitativas tales como:

(a) concentración de la propiedad y de la dirección en un reducido número de personas (a menudo una única persona, bien sea una persona física u otra empresa que sea propietaria de la entidad, siempre que el propietario reúna las características cualitativas relevantes); y

(b) una o más de las siguientes características:

(i) transacciones sencillas o sin complicaciones;

(ii) contabilidad sencilla;

(iii) pocas líneas de negocio y reducido número de productos en cada línea de negocio;

(iv) sistemas más sencillos de control interno;

(v) pocos niveles de dirección con responsabilidad sobre un amplio espectro de controles; o

(vi) poco personal del que gran parte desempeña un amplio espectro de tareas.

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

Consideraciones específicas para herramientas y técnicas automatizadas

A72. Las consideraciones específicas para “herramientas y técnicas automatizadas” incluidas en determinadas NIA (por ejemplo, en la NIA 315 (Revisada 2019)) han sido desarrolladas para explicar el modo en que el auditor puede aplicar determinados requerimientos cuando utilice herramientas y técnicas automatizadas para la aplicación de procedimientos de auditoría.

A73. Las NIA se refieren al propietario de una entidad de pequeña dimensión que participa en el día a día de la dirección de la entidad como “propietario-gerente”.

Objetivos establecidos en cada NIA (Ref: Apartado 21)

A74. Cada NIA contiene uno o varios objetivos que relacionan los requerimientos con los objetivos globales del auditor. Los objetivos de cada NIA sirven para dirigir al auditor hacia el resultado que persiguen las NIA, a la vez que son lo suficientemente específicos para facilitar al auditor:

- la comprensión de lo que debe lograr y, cuando sea necesario, los medios adecuados para ello; y
- la decisión sobre la necesidad de continuar trabajando para alcanzarlos en las circunstancias específicas del encargo.

A75. Los objetivos deben interpretarse en el contexto de los objetivos globales del auditor establecidos en el apartado 11 de la presente NIA. Al igual que ocurre con los objetivos globales del auditor, la capacidad de alcanzar un objetivo concreto también está sujeta a las limitaciones inherentes a una auditoría.

A76. Al utilizar los objetivos, se requiere que el auditor tenga en cuenta las relaciones existentes entre las NIA. Esto se debe a que, como se indica en el apartado A58, las NIA en algunos casos tratan las responsabilidades generales y, en otros, la aplicación de dichas responsabilidades a temas específicos. Por ejemplo, esta NIA requiere que el auditor adopte una actitud de escepticismo profesional, lo cual es necesario en todos los aspectos de la planificación y ejecución de una auditoría, pero no se repite como requerimiento en cada NIA. Con mayor grado de detalle, la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330 contienen, entre otros, los objetivos y requerimientos referentes, respectivamente, a las responsabilidades del auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material y de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados. Dichos objetivos y requerimientos son aplicables durante toda la auditoría. Una NIA que trate aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 540 (Revisada)) puede desarrollar el modo en que los objetivos y requerimientos de otras NIA, como la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 330, deben ser aplicados en relación con la cuestión objeto de la NIA, pero no los repite. Así, para la consecución del objetivo establecido en la NIA 540 (Revisada), el auditor tiene en cuenta los objetivos y requerimientos de otras NIA aplicables.

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

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

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

A78. Se requiere que el auditor se guíe por los objetivos para evaluar si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en el contexto de sus objetivos globales. Si, como resultado de esa evaluación, el auditor concluye que la evidencia de auditoría no es suficiente y adecuada, puede seguir uno o varios de los enfoques siguientes para cumplir el requerimiento del apartado 21(b):

- evaluar si, como resultado del cumplimiento de otras NIA, se ha obtenido o se obtendrá evidencia de auditoría adicional relevante;
- ampliar el trabajo realizado en la aplicación de uno o varios requerimientos; o
- aplicar otros procedimientos que el auditor considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando se prevea que ninguna de las anteriores actuaciones vaya a resultar practicable o posible en las circunstancias concurrentes, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, requiriéndole las NIA que determine el efecto sobre el informe de auditoría o sobre su capacidad para finalizar el encargo.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

Requerimientos aplicables (Ref: Apartado 22)

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

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

- El requerimiento de expresar una opinión modificada si existe una limitación al alcance[28] supone un requerimiento condicional explícito.
- El requerimiento de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad[29] 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[30], 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.

---

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

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

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

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

Inaplicación de un requerimiento (Ref: Apartado 23)

A81. La NIA 230 establece requerimientos de documentación en los casos excepcionales en los que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable[31]. Las NIA no exigen el cumplimiento de un requerimiento que no sea aplicable en las circunstancias concurrentes en la auditoría.

Objetivo no alcanzado (Ref: Apartado 24)

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

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

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

[31] NIA 230, apartado 12

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 210

ACUERDO DE LOS TÉRMINOS DEL ENCARGO DE AUDITORÍA

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Fecha de entrada en vigor 2

Objetivo 3

Definiciones 4-5

Requerimientos

Condiciones previas a la auditoría 6–8

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría 9–12

Auditorías recurrentes 13

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría 14–17

Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo 18–21

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA A1

Condiciones previas a la auditoría A2–A21

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría A22–A29

Auditorías recurrentes A30

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría A31–A35

Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo A36–A39

Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo de auditoría

Anexo 2: Determinación de la aceptabilidad de los marcos de información con fines generales.

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

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Ello incluye determinar si concurren ciertas condiciones previas a una auditoría cuya responsabilidad corresponde a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad. La NIA 220[1] trata de los aspectos relacionados con la aceptación del encargo que se encuentran bajo control del auditor. (Ref: Apartado A1)

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

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

Definiciones

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

   Condiciones previas a la auditoría – Utilización por la dirección de un marco de información financiera aceptable para la preparación de los estados financieros y conformidad de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, con la premisa[2] 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

---

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

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

fraude o error y (Ref: Apartados A16–A19)

(iii) la necesidad de proporcionar al auditor:

a. acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;
b. información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría; y
c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

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

7. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad incluyen en la propuesta de los términos de un encargo de auditoría la imposición de una limitación al alcance del trabajo del auditor de tal forma que el auditor considere que tendrá que denegar la opinión sobre los estados financieros, el auditor no aceptará dicho encargo con limitaciones como encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

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

8. Si no se dan las condiciones previas a la auditoría, el auditor lo discutirá con la dirección. Salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias, el auditor no aceptará el encargo de auditoría propuesto:

(a) si determina que no es aceptable el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros, salvo en los casos previstos en el apartado 19; o

(b) si no se ha alcanzado el acuerdo mencionado en el apartado 6(b).

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

9. El auditor acordará los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda. (Ref: Apartado A22)

10. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 11, los términos del encargo de auditoría acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán: (Ref: Apartados A23–A27)

(a) el objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;

(b) las responsabilidades del auditor;

(c) las responsabilidades de la dirección;

(d) la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y

(e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y (Ref: Apartado A24)

(f) una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

11. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría que se mencionan en el apartado 10, el auditor no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades tal y como se establecen en el apartado 6(b). (Ref: Apartados A23,

A28–A29)

12. Si las disposiciones legales o reglamentarias establecen responsabilidades para la dirección similares a las descritas en el apartado 6(b), el auditor podrá determinar que dichas disposiciones incluyen responsabilidades que, a su juicio, tienen efectos equivalentes a los recogidos en dicho apartado. En relación con aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor podrá utilizar en el acuerdo escrito la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que las describen. En el caso de responsabilidades no establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias, en el acuerdo escrito se utilizará la descripción del apartado 6(b). (Ref: Apartado A28)

Auditorías recurrentes

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

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría

14. El auditor no aceptará una modificación de los términos del encargo de auditoría si no existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A31–A33)

15. Si, antes de finalizar el encargo de auditoría, se solicita al auditor que convierta el encargo de auditoría en un encargo que ofrezca un menor grado de seguridad, el auditor determinará si existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A34–A35)

16. Si se cambian los términos del encargo de auditoría, el auditor y la dirección acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

17. Si el auditor no puede aceptar un cambio de los términos del encargo de auditoría y la dirección no le permite continuar con el encargo de auditoría original, el auditor procederá del siguiente modo:

    (a) renunciará al encargo de auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permiten; y

    (b) determinará si existe alguna obligación, contractual o de otro tipo, de informar de las circunstancias a otras partes, tales como los responsables del gobierno de la entidad, los propietarios o las autoridades reguladoras.

Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo

Normas de información financiera complementadas por las disposiciones legales o reglamentarias

18. Si existen disposiciones legales o reglamentarias que complementen las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, el auditor determinará si hay algún conflicto entre las normas de información financiera y los requerimientos adicionales. Si existen conflictos de este tipo, el auditor discutirá con la dirección la naturaleza de los requerimientos adicionales y acordará si:

    (a) los requerimientos adicionales pueden cumplirse mediante revelaciones de información adicionales en los estados financieros; o

    (b) la descripción del marco de información financiera aplicable realizada en los estados financieros puede modificarse en consecuencia.

Si ninguna de las actuaciones anteriores es posible, el auditor decidirá si es necesario

expresar una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[3]. (Ref: Apartado A36)

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

19. Si el auditor determina que el marco de información financiera prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable si no estuviera previsto por dichas disposiciones, el auditor aceptará el encargo de auditoría sólo si se dan las siguientes condiciones: (Ref: Apartado A37)

    (a) que la dirección acepte revelar la información adicional en los estados financieros que sea necesaria para evitar que éstos induzcan a error; y

    (b) que en los términos del encargo de auditoría se disponga:

        (i) que el informe de auditoría sobre los estados financieros incluya un párrafo de énfasis para llamar la atención de los usuarios sobre las revelaciones de información adicionales, de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[4]; y

        (ii) que salvo que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que en la opinión del auditor sobre los estados financieros se empleen las frases “expresan la imagen fiel”, o “presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” de conformidad con el marco de información financiera aplicable, la opinión del auditor sobre los estados financieros no incluya dicha frase.

20. Si no se dan las condiciones descritas en el apartado 19 y el auditor está obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a llevar a cabo el encargo de auditoría, el auditor deberá:

    (a) evaluar, en el informe de auditoría, el efecto de estados financieros que inducen a error; y

    (b) incluir una referencia adecuada a esta cuestión en los términos del encargo de auditoría.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

21. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción correspondiente establecen el formato o la redacción del informe de auditoría en términos que difieren de manera significativa de los requerimientos de las NIA. En estas circunstancias, el auditor evaluará:

    (a) si los usuarios podrían interpretar erróneamente la seguridad obtenida de la auditoría de los estados financieros y, si éste fuera el caso,

    (b) si una explicación adicional en el informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea[5].

    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[6]. (Ref: Apartados A38–A39)

---

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

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

[5] NIA 706 (Revisada)

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

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. Los encargos que proporcionan un grado de seguridad, entre los que se incluyen los encargos de auditoría, sólo podrán aceptarse cuando el profesional ejerciente considere que se cumplirán los requerimientos de ética aplicables, tales como la independencia y la competencia profesional, y cuando el encargo presente determinadas características[7]. 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[8]. La presente NIA trata de las cuestiones (o condiciones previas) que están bajo control de la entidad y sobre las que es necesario que el auditor y la dirección de la entidad alcancen un acuerdo.

Condiciones previas a la auditoría

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

A2. Una condición para la aceptación de un encargo que proporciona un grado de seguridad es que los criterios a los que se refiere la definición de encargo que proporcionan un grado de seguridad sean adecuados y accesibles para los usuarios a quienes se destina el informe[9]. 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

---

7 *Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento*, apartado 22

8 NIA 220, apartados 9-11

9 *Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento*, apartado 22(b)(ii)

adaptados a sus necesidades específicas de información. Aunque no se puedan satisfacer todas las necesidades de información de usuarios específicos, existen necesidades de información financiera comunes a un amplio espectro de usuarios. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios se denominan estados financieros con fines generales.

A6. En algunos casos, los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. Dichos estados financieros se denominan estados financieros con fines específicos. Las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe determinarán el marco de información financiera aplicable en dichas circunstancias. La NIA 800 (Revisada) examina la aceptabilidad de los marcos de información financiera diseñados para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos[10].

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;
- las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP), promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, y
- los principios contables promulgados por organismos emisores de normas autorizados o reconocidos en una determinada jurisdicción, siempre que el organismo siga un proceso establecido y transparente que implique la deliberación y la toma en consideración de opiniones de un amplio espectro de interesados.

Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la preparación de los estados financieros con fines generales suelen identificar dichas normas de información financiera como el marco de información financiera aplicable.

Marcos de información financiera prescritos por las disposiciones legales o reglamentarias

A9. De conformidad con el apartado 6(a), se requiere que el auditor determine si el marco de

---

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

información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir el marco de información financiera que se debe utilizar para la preparación de los estados financieros con fines generales de determinados tipos de entidades. Salvo disposición en contrario, se presumirá que dicho marco de información financiera es aceptable para los estados financieros con fines generales que preparen dichas entidades. En el caso de que el marco no se considere aceptable, serán aplicables los apartados 19–20.

Jurisdicciones que no cuentan con organismos emisores de normas o con marcos de información financiera prescritos

A10. Si una entidad se ha constituido u opera en una jurisdicción que carece de un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o donde no existen disposiciones legales o reglamentarias que prescriban la utilización del marco de información financiera, la dirección determinará un marco de información financiera que deberá utilizarse para la preparación de los estados financieros. El anexo 2 contiene orientaciones para determinar la aceptabilidad de los marcos de información financiera en estas circunstancias.

Acuerdo sobre las responsabilidades de la dirección (Ref: Apartado 6(b))

A11. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA se lleva a cabo partiendo de la premisa de que la dirección ha reconocido y comprende que tiene las responsabilidades establecidas en el apartado 6(b) [11] . En determinadas jurisdicciones, dichas responsabilidades pueden venir especificadas por las disposiciones legales o reglamentarias. En otras, la definición de dichas responsabilidades en las disposiciones legales o reglamentarias puede ser poco precisa o inexistente. Las NIA no invalidan las disposiciones relativas a dichas cuestiones. Sin embargo, el concepto de auditoría independiente requiere que la función del auditor no implique asumir responsabilidades en la preparación de los estados financieros o en el correspondiente control interno de la entidad, y que el auditor tenga una expectativa razonable de obtener la información necesaria para realizar la auditoría (incluida la información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares) siempre que la dirección pueda proporcionarla o conseguirla. En consecuencia, la premisa es fundamental para la realización de una auditoría independiente. Para evitar malentendidos, se llega a un acuerdo con la dirección de que ésta reconoce y comprende que, al acordar y dejar constancia de los términos del encargo de auditoría descrito en los apartados 9–12, asume dichas responsabilidades.

A12. El modo en que las responsabilidades de información financiera se distribuyen entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad varía en función de los recursos y de la estructura de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, así como de las respectivas funciones que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan en ésta. En la mayoría de los casos, la dirección es responsable de la ejecución, mientras que los responsables del gobierno de la entidad supervisan a la dirección. En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tendrán, o asumirán, la 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[12]. Por tanto, puede ser adecuado poner en

---

[11] NIA 200, apartado A4

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

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[13]. 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[14].

A17. Una auditoría independiente realizada de conformidad con las NIA no exime a la dirección de mantener el control interno necesario para la preparación de los estados financieros. En consecuencia, el auditor debe obtener la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con el control interno. No obstante, el acuerdo requerido por el apartado 6(b)(ii) no implica que el auditor considere que el control interno mantenido por la dirección haya logrado su objetivo o esté libre de deficiencias.

A18. Corresponde a la dirección determinar el control interno que resulta necesario para permitir la preparación de los estados financieros. El término “control interno” abarca un amplio espectro de actividades, dentro de los componentes del sistema de control interno que pueden describirse como: el entorno de control; el proceso de valoración del riesgo por la entidad; el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno; el sistema de información y su comunicación y las actividades de control. Esta división, sin embargo, no refleja necesariamente el modo en que una entidad concreta diseña, implementa y mantiene su control interno, o el modo en que clasifica un determinado elemento[15]. 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

---

13 NIA 580, apartado A26

14 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, anexo 3, apartado 22

15 NIA 315 (Revisada 2019), apartado A91 y anexo 3

responsabilidad de la dirección en relación con la adecuación de los libros y registros contables o de los sistemas contables. En algunos casos, la práctica general puede distinguir entre los libros y registros contables o los sistemas contables, por una parte, y el control o los controles internos, por otra. Dado que, tal como se indica en el apartado A18, los libros y registros contables o los sistemas contables son una parte integrante del control interno, el apartado 6(b)(ii) no hace referencia específica a estos al describir la responsabilidad de la dirección. Para evitar malentendidos, puede resultar adecuado que el auditor explique a la dirección el alcance de dicha responsabilidad.

Información adicional (Ref: Apartado 6(b)(iii)(b))

A20. Entre la información adicional que puede solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría están, en su caso, las cuestiones relacionadas con otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada). Cuando el auditor espera recibir otra información después de la fecha del informe de auditoría, los términos del encargo de auditoría también pueden reconocer las responsabilidades del auditor en relación con dicha otra información y, cuando proceda, las medidas que pueden resultar adecuadas o necesarias si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

Consideraciones relevantes para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 6(b))

A21. Uno de los objetivos del acuerdo sobre los términos del encargo de auditoría es evitar malentendidos acerca de las responsabilidades respectivas de la dirección y del auditor. Por ejemplo, si un tercero ha facilitado la preparación de los estados financieros, puede ser útil recordar a la dirección que sigue siendo responsabilidad suya la preparación de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

Acuerdo de los términos del encargo de auditoría (Ref: Apartado 9)

A22. La función de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad al acordar los términos del encargo de auditoría de la entidad depende de la estructura de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito[16] (Ref: Apartados 10-11)

A23. El envío por el auditor de una carta de encargo antes del comienzo de la auditoría resulta conveniente tanto para los intereses de la entidad como para los del auditor, con el fin de evitar malentendidos con respecto a la auditoría. En algunos países, sin embargo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer de manera suficiente el objetivo y alcance de una auditoría y las responsabilidades de la dirección y del auditor; prescribiendo así las cuestiones señaladas en el apartado 10. Si bien en estas circunstancias el apartado 11 permite al auditor que incluya en la carta de encargo únicamente una referencia al hecho de que dichas disposiciones son aplicables y que la dirección reconoce y comprende sus responsabilidades, tal y como establece el apartado 6(b), el auditor puede considerar adecuado incluir en la carta de encargo las cuestiones descritas en el apartado 10 para información de la dirección.

Estructura y contenido de la carta de encargo

A24. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de una entidad a otra. La información a incluir en la carta de encargo sobre las responsabilidades del auditor puede

[16] En los apartados siguientes, cualquier referencia a la carta de encargo se entenderá hecha a la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

basarse en la NIA 200[17]. 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[18].
- 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[19], 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.

---

17 NIA 200, apartados 3-9

18 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

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

- Acuerdos referidos a la participación de auditores internos y de otros empleados de la entidad.
- Acuerdos que deban alcanzarse con el auditor predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial de auditoría.
- Una referencia y una descripción de las responsabilidades del auditor establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables que tratan de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a una autoridad competente ajena a la entidad.
- Cualquier limitación de la responsabilidad del auditor, cuando exista esta posibilidad.
- Una referencia a cualquier otro acuerdo entre el auditor y la entidad.
- Cualquier obligación de proporcionar papeles de trabajo de auditoría a otras partes.

En el anexo 1 se recoge un ejemplo de carta de encargo de auditoría.

Auditorías de componentes

A27. Cuando el auditor de una entidad dominante sea también el auditor de un componente, los factores que pueden influir en la decisión de enviar o no una carta de encargo de auditoría separada al componente son, entre otros, los siguientes:

- a quién compete el nombramiento del auditor del componente;
- si va a emitirse un informe de auditoría separado referido al componente;
- los requerimientos legales en relación con el nombramiento de auditores;
- el porcentaje de propiedad de la dominante; y
- el grado de independencia de la dirección del componente con respecto a la dominante.

Responsabilidades de la dirección prescritas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 11-12)

A28. Aun en el supuesto de que, en las circunstancias descritas en los apartados A23 y A29, el auditor llegue a la conclusión de que no es necesario recoger determinados términos del encargo de auditoría en la carta de encargo, el apartado 11 requiere que el auditor solicite un acuerdo escrito de la dirección de que ésta reconoce y comprende que tiene las responsabilidades establecidas en el apartado 6(b). Sin embargo, según el apartado 12, en dichos acuerdos escritos se puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias si dichas disposiciones establecen responsabilidades de la dirección cuyos efectos sean equivalentes a los descritos en el apartado 6(b). Es posible que las organizaciones de auditores, el organismo emisor de normas de auditoría o la autoridad reguladora en materia de auditoría de una jurisdicción hayan proporcionado orientaciones sobre si la descripción de las disposiciones legales o reglamentarias es equivalente.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A29. Las disposiciones legales o reglamentarias aplicables a las auditorías del sector público generalmente regulan el nombramiento de los auditores del sector público y, por lo general, establecen sus responsabilidades y facultades, incluido el acceso a los registros de la entidad y a otra información. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriban de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría, el auditor del sector público podrá, no obstante, considerar beneficioso emitir una carta de encargo más completa que la permitida por el apartado 11.

Auditorías recurrentes (Ref: Apartado 13)

A30. El auditor puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada ejercicio. Sin embargo, los siguientes factores pueden hacer que resulte adecuado revisar los términos del encargo de auditoría o recordar a la entidad los términos vigentes:

- Cualquier indicio de que la entidad interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la auditoría.
- Cualquier término modificado o especial del encargo de auditoría.
- Un cambio reciente en la alta dirección.
- Un cambio significativo en la propiedad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios.
- Un cambio en el marco de información financiera adoptado para la preparación de los estados financieros.
- Un cambio en otros requerimientos de información.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de auditoría

Solicitud para modificar los términos del encargo de auditoría (Ref: Apartado 14)

A31. Un cambio de las circunstancias que afectan a la necesidad del servicio, un malentendido relativo a la naturaleza de la auditoría tal como se solicitó en un principio, o una limitación al alcance del encargo de auditoría, ya venga impuesta por la dirección o sea causada por otras circunstancias, pueden dar lugar a que la entidad solicite al auditor una modificación de los términos del encargo de auditoría. El auditor, tal como exige el apartado 14, examinará la justificación de la solicitud y, especialmente, las implicaciones de una limitación al alcance del encargo de auditoría.

A32. Un cambio en las circunstancias que afecte a los requerimientos de la entidad, o un malentendido en cuanto a la naturaleza del servicio solicitado originalmente pueden considerarse bases razonables para solicitar una modificación del encargo de auditoría.

A33. Por el contrario, puede no considerarse razonable una modificación cuando parezca estar relacionada con información incorrecta, incompleta o insatisfactoria por cualquier otra causa. Un ejemplo sería cuando el auditor no consigue obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las cuentas a cobrar y la entidad solicita que el encargo de auditoría se convierta en un encargo de revisión para evitar una opinión con salvedades o una denegación de opinión.

Solicitud de conversión en un encargo de revisión o de servicios relacionados (Ref: Apartado 15)

A34. Antes de aceptar convertir un encargo de auditoría en un encargo de revisión o de servicios relacionados, el auditor que haya sido contratado para realizar la auditoría de conformidad con las NIA puede tener que considerar, además de las cuestiones que se señalan en los apartados A31-A33, cualquier implicación legal o contractual del cambio.

A35. Si el auditor concluye que existe una justificación razonable para convertir el encargo de auditoría en un encargo de revisión o de servicios relacionados, el trabajo de auditoría realizado hasta el momento del cambio puede ser relevante para el encargo modificado; sin embargo, el trabajo que deba realizarse y el informe que deba emitirse habrán de ser los adecuados para el encargo modificado. Para evitar confundir al lector, el informe sobre el

servicio relacionado no debe mencionar lo siguiente:

(a) el encargo original de auditoría; ni

(b) cualquier procedimiento que pueda haberse aplicado durante el encargo original de auditoría, salvo en los casos en que el encargo de auditoría se haya convertido en un encargo para realizar procedimientos acordados y, por tanto, la referencia a los procedimientos aplicados sea una parte normal del informe.

Consideraciones adicionales relacionadas con la aceptación del encargo

Normas de información financiera complementadas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 18)

A36. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden complementar las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, con requerimientos adicionales relativos a la preparación de estados financieros. En dichas jurisdicciones, el marco de información financiera aplicable a efectos de aplicar las NIA abarca tanto el marco de información financiera identificado como los requerimientos adicionales, siempre y cuando éstos no entren en conflicto con este último marco de información financiera. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriben revelaciones de información adicionales a las requeridas por las normas de información financiera o cuando reducen el número de opciones aceptables existentes en las normas de información financiera[20].

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[21]. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriban una estructura o una redacción del informe de auditoría en un formato o con unos términos que difieran significativamente de los requerimientos de las NIA y el auditor concluya que incluir una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar la posibilidad de interpretación errónea, el auditor puede plantearse incluir una declaración en el informe de auditoría en la que exprese que la auditoría no se ha realizado de conformidad con las NIA. No obstante, se recomienda que el auditor aplique las NIA, incluidas las NIA que tratan del informe de auditoría, en la medida de lo posible, si bien no se le permitirá mencionar que la auditoría se ha realizado de conformidad con las NIA.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A39. En el sector público, la legislación que regula el mandato de auditoría puede establecer requerimientos específicos. Por ejemplo, puede exigirse al auditor que informe directamente a un ministro, al Parlamento o al público si la entidad trata de limitar el alcance de la auditoría.

---

[20] La NIA 700 (Revisada), apartado 15, incluye un requerimiento en relación con la evaluación de si los estados financieros se refieren o describen adecuadamente el marco de información financiera aplicable.

[21] NIA 200, apartado 20

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). 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[22]:

[*Objetivo y alcance de la auditoría*]

Han solicitado ustedes[23] 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

---

[22] Los destinatarios y las referencias de la carta serán los adecuados en función de las circunstancias del encargo, incluida la jurisdicción correspondiente. Es importante hacer referencia a las personas adecuadas - véase apartado A22.

[23] A lo largo de esta carta la referencia a "ustedes", "nosotros", "la dirección", "los responsables del gobierno de la entidad" y "el auditor" se emplearán o modificarán en función de las circunstancias.

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[24]. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

[*Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el auditor no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 6(b) de esta NIA)*.]

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad][25] reconocen y comprenden que son responsables de:

(a) la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera[26];

(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[27]:

---

[24] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

[25] Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

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

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

(i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material;

(ii) información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría y

(iii) acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales consideremos necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

[*Otra información relevante*]

[*Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso*.]

[*Informes*]

[*Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría, así como, cuando proceda, del tratamiento en el informe de otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada).*]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ y Cía.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

(Firmado)
.....
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 (REVISADA)

GESTIÓN DE LA CALIDAD DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2022)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos 2-9

Fecha de entrada en vigor 10

Objetivo 11

Definiciones 12

Requerimientos

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías 13-15

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia 16-21

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría 22-24

Recursos para el encargo 25-28

Realización del encargo 29-38

Seguimiento y corrección 39

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad 40

Documentación 41

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA A1

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos A2-A14

Definiciones A15-A27

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías .A28-A37

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia A38-A48

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría A49-A58

Recursos para el encargo A59-A79

Realización del encargo A80-A108

Seguimiento y corrección A109-A112

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad A113-A116

Documentación A117-A120

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros,* debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades específicas del auditor en relación con la gestión de la calidad en el encargo en una auditoría de estados financieros y de las correspondientes responsabilidades del socio del encargo. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A1, A38)

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos

2. Según la NIGC 1, el objetivo de la firma de auditoría es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías o de las revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados realizados por ella, que le proporcione una seguridad razonable de que: (Ref: Apartados A13–A14)

   (a) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y

   (b) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias[1].

3. Esta NIA parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a las NIGC o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A2–A3)

4. El equipo del encargo, liderado por el socio del encargo, es responsable, en el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y mediante el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA de: (Ref: Apartados A4–A11)

   (a) implementar las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad (es decir, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría) que sean aplicables al encargo de auditoría utilizando la información comunicada por la firma de auditoría u obtenida de esta;

   (b) teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, determinar si se deben diseñar e implementar respuestas en el encargo más allá de las que se contemplan en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría; y

   (c) comunicar a la firma de auditoría información del encargo de auditoría que, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren que sea comunicada para sustentar el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

---

[1] NIGC 1, apartado 14

5. El cumplimiento de los requerimientos de otras NIA puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en los encargos. (Ref: Apartado A12)

6. Se sirve al interés público al realizar encargos de auditoría de calidad de manera congruente mediante el cumplimiento del objetivo de esta norma y de otras NIA en cada encargo. Se alcanza un encargo de calidad a través de la planificación y ejecución del encargo y de la emisión del informe sobre este de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir los requerimientos legales y reglamentarios aplicables implica la aplicación de juicio profesional y del escepticismo profesional.

7. De conformidad con la NIA 200[2], el equipo del encargo debe planificar y ejecutar una auditoría con escepticismo profesional y aplicar el juicio profesional. El juicio profesional se aplica tomando decisiones informadas acerca de la forma de proceder adecuada para gestionar y alcanzar la calidad teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. El escepticismo profesional sustenta la calidad de los juicios aplicados por el equipo del encargo y, a través de estos juicios, la efectividad global del equipo del encargo para alcanzar la calidad en el encargo. La adecuada aplicación del escepticismo profesional se puede demostrar a través de las actuaciones y comunicaciones del equipo del encargo. Esas actuaciones y comunicaciones pueden incluir medidas específicas para mitigar los impedimentos que pueden afectar negativamente a la adecuada aplicación del escepticismo profesional, tales como el sesgo inconsciente o la restricción de recursos. (Ref: Apartados A33–A36)

Graduación

8. Los requerimientos de esta NIA se deben aplicar en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de cada auditoría. Por ejemplo:

   (a) Cuando una auditoría es realizada en su totalidad por el socio del encargo, lo que puede darse en una auditoría de una entidad menos compleja, algunos requerimientos de esta NIA no son relevantes porque están sujetos a la participación de otros miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartados A13–A14)

   (b) Cuando una auditoría no es realizada en su totalidad por el socio del encargo, o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, es posible que el socio del encargo asigne el diseño o la aplicación de algunos procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo.

Las responsabilidades del socio del encargo

9. El socio del encargo sigue siendo responsable último y, por lo tanto, debe rendir cuentas del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. La expresión "el socio del encargo asumirá la responsabilidad de..." se utiliza en los requerimientos para los que se permite que el socio del encargo asigne el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a miembros del equipo del encargo con la cualificación o la experiencia adecuadas. En el caso de otros requerimientos, esta NIA establece expresamente que el requerimiento o la responsabilidad han de cumplirse por el socio del encargo y que este puede obtener información de la firma de auditoría o de otros miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartados A22–A25)

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2022.

---

[2] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados 15–16 y A20–A24

Objetivo

11. El objetivo del auditor es gestionar la calidad en el encargo con el fin de obtener una seguridad razonable de que se ha alcanzado la calidad de tal forma que:

    (a) el auditor ha cumplido las responsabilidades del auditor y ha realizado la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y que

    (b) el informe de auditoría emitido es adecuado en función de las circunstancias.

Definiciones

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

    (a) Socio del encargo[3] – El socio u otra persona nombrada por la firma de auditoría que es responsable del encargo de auditoría y de su realización, así como del informe de auditoría que se emite en nombre de la firma de auditoría y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

    (b) Revisión de la calidad del encargo – Una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella.

    (c) Revisor de la calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa nombrada por la firma de auditoría para realizar la revisión de la calidad del encargo.

    (d) Equipo del encargo – Todos los socios y empleados que realicen el encargo de auditoría, así como cualquier otra persona que aplica procedimientos de auditoría en relación con el encargo, excluidos un experto externo del auditor[4] y los auditores internos que prestan ayuda directa en un encargo[5]. (Ref: Apartados A15–A25)

    (e) Firma de auditoría – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad o su equivalente en el sector público. (Ref: Apartado A26)

    (f) Firma de la red – Firma de auditoría o entidad que pertenece a la red de la firma de auditoría. (Ref: Apartado A27)

    (g) Red – Una estructura más amplia: (Ref: Apartado A27)

        (i) que tiene por objetivo la cooperación, y

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

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

---

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

4 El apartado 6(a) de la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, define el término "experto del auditor".

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

(i) Personal – Socios y empleados de la firma de auditoría.

(j) Normas profesionales: Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y requerimientos de ética aplicables.

(k) Requerimientos de ética aplicables: – Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a los profesionales de la contabilidad cuando realizan el encargo de auditoría. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con las auditorías de estados financieros, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

(l) Respuesta (en relación con un sistema de gestión de la calidad) – Políticas o procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría para responder a uno o varios riesgos de calidad:

(i) Las políticas son declaraciones acerca de lo que se debería o no se debería hacer para responder a uno o varios riesgos de calidad. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.

(ii) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.

(m) Empleados – Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

Requerimientos

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías

13. El socio del encargo asumirá la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría, incluido responsabilizarse de crear un entorno para el encargo que resalte la cultura de la firma de auditoría y el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo. A tal efecto, el socio del encargo participará de forma suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de tal forma que el socio del encargo tenga la base para determinar si los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A28–A37)

14. Al crear el entorno descrito en el apartado 13, el socio del encargo asumirá la responsabilidad de que se tomen medidas claras, congruentes y efectivas que reflejen el compromiso de la firma de auditoría con la calidad y de que se establezca y comunique el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo, incluido resaltar: (Ref: Apartados A30–A34)

(a) que todos los miembros del equipo son responsables de contribuir a la gestión y logro de la calidad en el encargo;

(b) la importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales a los miembros del equipo del encargo;

(c) la importancia de una comunicación abierta y sólida dentro del equipo del encargo, y el apoyo a la capacidad de los miembros del equipo del encargo de expresar reservas sin temor a represalias; y

(d) la importancia de que cada miembro del equipo del encargo aplique el escepticismo profesional durante todo el encargo de auditoría.

15. Si el socio del encargo asigna el diseño o la aplicación de procedimientos, tareas o actuaciones relacionados con un requerimiento de esta NIA a otros miembros del equipo

del encargo para ayudar al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA, el socio del encargo seguirá asumiendo la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría mediante la dirección y supervisión de dichos miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados 9, A37)

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia

16. El socio del encargo tendrá conocimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, que sean aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. (Ref: Apartados A38–A42, A48)

17. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de que otros miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con estos, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartados A23–A25, A40–A44)

    (a) identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia;

    (b) circunstancias que pueden llevar a un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, y las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando llegan a su conocimiento incumplimientos; y

    (c) las responsabilidades de los miembros del equipo cuando llega a su conocimiento un caso de incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias[6].

18. Si llegan al conocimiento del socio del encargo cuestiones que indican que existe una amenaza en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo valorará la amenaza mediante el cumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, utilizando información relevante de la firma de auditoría, del equipo del encargo o de otras fuentes, y tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A43–A44)

19. El socio del encargo mantendrá una especial atención durante todo el encargo de auditoría, mediante observación e indagaciones según sea necesario, en relación con incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables o de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con aquellos por miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A45)

20. Si, a través del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o de otras fuentes, llegan al conocimiento del socio del encargo cuestiones que indiquen que los requerimientos de ética aplicables a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría no se han cumplido, el socio del encargo, previa consulta a otros miembros de la firma de auditoría, tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartado A46)

21. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo asumirá la responsabilidad de determinar si los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, se han cumplido. (Ref: Apartados A38 y A47)

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

22. El socio del encargo determinará que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría se han aplicado, y que las conclusiones que se han alcanzado al respecto son

---

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

adecuadas. (Ref: Apartados A49–A52, A58)

23. El socio del encargo tendrá en cuenta información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad en la planificación y ejecución del encargo de auditoría de conformidad con las NIA y en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. (Ref: Apartados A53–A56)

24. Si llega al conocimiento del equipo del encargo información que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiese llevado a la firma de auditoría a rehusar el encargo de auditoría, el socio del encargo comunicará esa información inmediatamente a la firma de auditoría, para que el socio del encargo y la firma de auditoría puedan tomar las medidas necesarias. (Ref: Apartado A57)

Recursos para el encargo

25. El socio del encargo determinará que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo de manera oportuna, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, y cualquier cambio que se pueda producir durante el encargo. (Ref: Apartados A59–A70, A73–A74, A79)

26. El socio del encargo determinará que los miembros del equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor y auditores internos que prestan ayuda directa que no forman parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría, incluido el tiempo suficiente. (Ref: Apartados A62, A71–A74)

27. Si, como resultado del cumplimiento de los requerimientos de los apartados 25 y 26, el socio del encargo determina que los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inadecuados en función de las circunstancias del encargo de auditoría, el socio del encargo tomará las medidas adecuadas, incluido comunicar con las personas adecuadas acerca de la necesidad de asignar o poner a disposición del encargo recursos adicionales o alternativos. (Ref: Apartados A75–A78)

28. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la utilización adecuada de los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. (Ref: Apartados A63–A69)

Realización del encargo

Dirección, supervisión y revisión

29. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A80)

30. El socio del encargo determinará que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión: (Ref: Apartados A81–A89, A94–A97)

    (a) se planifican[7] y realizan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

    (b) responden a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y a los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo de auditoría por la firma de auditoría.

31. El socio del encargo revisará la documentación de auditoría oportunamente a lo largo del

[7] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 9

encargo de auditoría, incluida documentación relativa a: (Ref: Apartados A90–A93)

(a) cuestiones significativas[8];

(b) juicios significativos, incluidos los que se relacionan con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante la realización del encargo de auditoría y las conclusiones alcanzadas; y

(c) otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, son relevantes para sus responsabilidades.

32. En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo determinará, mediante la revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y emitir el informe de auditoría. (Ref: Apartados A90–A94)

33. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo revisará los estados financieros y el informe de auditoría, incluidas, en su caso, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría[9] y la correspondiente documentación de auditoría, para determinar que el informe que se va a emitir será adecuado en función de las circunstancias[10].

34. El socio del encargo revisará, antes de su emisión, las comunicaciones formales por escrito a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a las autoridades reguladoras. (Ref: Apartado A98)

Consultas

35. El socio del encargo: (Ref: Apartados A99–A102)

(a) asumirá la responsabilidad de que el equipo del encargo realice consultas sobre:

(i) cuestiones complejas o controvertidas que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren ser consultadas; y

(ii) otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, requieren ser consultadas;

(b) determinará que los miembros del equipo del encargo han realizado las consultas adecuadas a lo largo del encargo de auditoría, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otras personas al nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría;

(c) determinará que la naturaleza, el alcance y las conclusiones resultantes de dichas consultas han sido acordadas con la parte consultada; y

(d) determinará que las conclusiones acordadas se han implementado.

Revisión de la calidad del encargo

36. Para las auditorías para las que se requiere una revisión de la calidad del encargo, el socio del encargo: (Ref: Apartado A103)

(a) determinará que se ha nombrado un revisor de la calidad del encargo;

(b) colaborará con el revisor de la calidad del encargo e informará a otros miembros del equipo del encargo de su responsabilidad de hacerlo;

(c) discutirá las cuestiones y los juicios significativos que han surgido durante el encargo

---

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

9 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

10 NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* o NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

de auditoría, incluidos los identificados durante la revisión de la calidad del encargo, con el revisor de la calidad del encargo; y

(d) no fechará el informe de auditoría hasta que la revisión de la calidad del encargo haya finalizado. (Ref: Apartados A104–A106)

Diferencias de opinión

37. Si surgen diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo o las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidas las personas a las que se consulta, el equipo del encargo seguirá las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para tratar y resolver dichas diferencias de opinión. (Ref: Apartados A107–A108)

38. El socio del encargo:

(a) asumirá la responsabilidad de que las diferencias de opinión se traten y resuelvan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría;

(b) determinará que las conclusiones que se han alcanzado están documentadas y se han implementado; y

(c) no fechará el informe de auditoría hasta que no se hayan resuelto las diferencias de opinión.

Seguimiento y corrección

39. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de: (Ref: Apartados A109–A112)

(a) obtener un conocimiento de la información del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría comunicada por la firma de auditoría incluida, en su caso, la información del proceso de seguimiento y corrección de la red y en las firmas de auditoría de la red;

(b) determinar la relevancia y efecto en el encargo de auditoría de la información a la que se refiere el apartado 39(a) y tomar las medidas adecuadas; y

(c) permanecer alerta durante todo el encargo de auditoría a información que pueda ser relevante para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría y comunicar esa información a los responsables del proceso.

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad

40. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo determinará que el socio del encargo ha asumido la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría. A tal efecto, el socio del encargo determinará que: (Ref: Apartados A113–A116)

(a) la participación del socio del encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de manera que el socio del encargo tiene el fundamento para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo; y

(b) la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, cualquier cambio en estas y las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría correspondientes se han tenido en cuenta para cumplir los requerimientos de esta NIA.

Documentación

41. Para aplicar la NIA 230[11], el auditor incluirá en la documentación de auditoría: (Ref: Apartados A117–A120)

    (a) Las cuestiones identificadas, las discusiones relevantes con el personal y las conclusiones alcanzadas respecto:

        (i) al cumplimiento de las responsabilidades relativas a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia;

        (ii) a la aceptación y continuidad de la relación con el cliente y del encargo de auditoría.

    (b) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas durante el encargo de auditoría y el modo en que dichas conclusiones se han implementado.

    (c) Si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, que la revisión de la calidad del encargo se ha finalizado en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. Esta NIA es aplicable a todas las auditorías de estados financieros, incluidas las auditorías de estados financieros de un grupo. La NIA 600[12] trata las consideraciones especiales aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo y cuando participan auditores de componentes. La NIA 600, adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma de auditoría. Por ejemplo, la NIA 600 puede ser útil cuando participa una persona de otra firma de auditoría para asistir a un recuento físico de existencias, inspeccionar inmovilizado material o aplicar procedimientos de auditoría en un centro de servicios compartidos en un lugar lejano.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de los equipos de los encargos (Ref: Apartados 2-9)

A2. La NIGC 1 trata las responsabilidades de la firma de auditoría en el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad.

A3. Es posible que las firmas de auditoría o los requerimientos nacionales utilicen una terminología o marcos distintos para describir los componentes del sistema de gestión de la calidad. Los requerimientos nacionales que tratan las responsabilidades que tiene la firma de auditoría de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad son al menos igual de exigentes que la NIGC 1 si tratan los requerimientos de la NIGC 1 e imponen obligaciones a la firma de auditoría para alcanzar el objetivo de la NIGC 1.

Responsabilidades del equipo del encargo en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 4)

A4. La gestión de la calidad en los encargos se apoya en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y tiene en cuenta la naturaleza y las circunstancias específicas del encargo de auditoría. De conformidad con la NIGC 1, la firma de auditoría es responsable de comunicar información que permita al equipo del encargo conocer y cumplir sus responsabilidades en relación con la realización de encargos. Por ejemplo, esas

---

[11] NIA 230, apartados 8 -11 y A6

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

comunicaciones pueden cubrir políticas o procedimientos para llevar a cabo consultas con personas elegidas para ello en aquellas situaciones en las que se dan cuestiones técnicas o de ética complejas, o requerir la participación de expertos nombrados por la firma de auditoría para aplicar procedimientos de auditoría relacionados con determinadas cuestiones (por ejemplo, la firma de auditoría puede especificar que deben participar expertos en crédito nombrados por ella en la auditoría de provisiones por insolvencias de créditos en las auditorías de instituciones financieras).

A5. Las respuestas de la firma de auditoría pueden incluir políticas o procedimientos establecidos por una red, o por otras firmas de auditoría, estructuras u organizaciones dentro de la misma red (los requerimientos de la red o los servicios de la red se describen con más detalle en la NIGC 1 en el apartado “Requerimientos de la red o servicios de la red”[13]). Los requerimientos de esta NIA parten de la premisa de que la firma de auditoría es responsable de tomar las medidas necesarias para permitir que los equipos de los encargos implementen o utilicen requerimientos de la red o servicios de la red en el encargo de auditoría (por ejemplo, un requerimiento de utilizar una metodología de auditoría desarrollada al efecto por una firma de la red). Según la NIGC 1, la firma de auditoría es responsable de determinar el modo en que los requerimientos de la red o los servicios de la red son relevantes para el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y se tienen en cuenta en este[14].

A6. Algunas respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad no se ejecutan en el encargo, pero son relevantes en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. Por ejemplo, algunas de las respuestas en la firma de auditoría en las que el equipo del encargo puede confiar para el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA incluyen:

- procesos de selección de personal y de formación profesional;
- las aplicaciones de tecnologías de la información (TI) que dan soporte al seguimiento de la independencia por la firma de auditoría;
- el desarrollo de aplicaciones de TI que dan apoyo a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría; y
- el desarrollo de metodologías de auditoría y de las herramientas de implementación y orientaciones correspondientes.

A7. Debido a la naturaleza y las circunstancias específicas de cada encargo de auditoría y a los cambios que pueden ocurrir durante el encargo de auditoría, una firma de auditoría no puede identificar todos los riesgos de calidad que pueden surgir en el encargo o establecer todas las respuestas relevantes y adecuadas. En consecuencia, el equipo del encargo aplica el juicio profesional para determinar si debe diseñar e implementar respuestas en el encargo, además de las que se establecen en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, con el fin de cumplir el objetivo de esta NIA[15].

A8. La determinación por el equipo del encargo de si se requieren respuestas en el propio encargo (y, en su caso, cuáles son esas respuestas) se ve influenciada por los requerimientos de esta NIA, por el conocimiento que tiene el equipo del encargo de la naturaleza y las circunstancias del encargo y por cualquier cambio que se pueda producir durante el encargo. Por ejemplo, pueden surgir circunstancias inesperadas durante el encargo que pueden llevar al socio del encargo a solicitar la participación de personas con la experiencia adecuada además de las que se han asignado inicialmente o se han puesto a su disposición.

A9. Es posible que el equilibrio relativo de los esfuerzos del equipo del encargo para cumplir los

---

[13] NIGC 1, apartado 49(b)

[14] NIGC 1, apartado 49(a)

[15] La NIA 200 requiere que el auditor aplique su juicio profesional en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros.

requerimientos de esta NIA (es decir, entre implementar las respuestas de la firma de auditoría y diseñar e implementar respuestas específicas en el encargo además de las que se establecen en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría) varíe. Por ejemplo, la firma de auditoría puede diseñar un programa de auditoría a utilizar en circunstancias que son aplicables al encargo de auditoría (por ejemplo, un programa de auditoría específico para un sector). Es posible que, aparte de determinar el momento de realización y extensión de los procedimientos que se deben aplicar, sea necesario añadir pocos o ningún procedimiento de auditoría complementario al programa de auditoría en el encargo. Por el contrario, puede ocurrir que las actuaciones del equipo del encargo para cumplir los requerimientos de esta NIA relativos a la ejecución del encargo se centren más en el diseño e implementación de respuestas en el encargo para tratar su naturaleza y circunstancias específicas (por ejemplo, planificar y aplicar procedimientos para responder a riesgos de incorrección material que no se contemplan en los programas de auditoría de la firma de auditoría).

A10. Por lo general, el equipo del encargo puede contar con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA, salvo si:

- el conocimiento o la experiencia práctica del equipo del encargo indican que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría no van a tratar adecuadamente la naturaleza y las circunstancias del encargo; o
- la información proporcionada por la firma de auditoría o por otras partes, acerca de la eficacia de esas políticas o de esos procedimientos de la firma de auditoría indican lo contrario (por ejemplo, cuando información proporcionada por las actividades de seguimiento de la firma de auditoría, inspecciones externas u otras fuentes relevantes, indican que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría no están funcionando eficazmente).

A11. Si llega al conocimiento del socio del encargo (incluido a través de información procedente de otros miembros del equipo del encargo) que las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad son ineficaces en el contexto del encargo específico o que el socio del encargo no puede contar con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, el socio del encargo comunica dicha información inmediatamente a la firma de auditoría de conformidad con el apartado 39(c) ya que dicha información es relevante para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría. Por ejemplo, si un miembro del equipo del encargo detecta que un programa del software de auditoría tiene una deficiencia de seguridad, la comunicación oportuna de esa información al personal adecuado permite a la firma de auditoría tomar medidas para actualizar y emitir de nuevo el programa de auditoría. Véase también el apartado A70 en relación con los recursos suficientes y adecuados.

Información relevante para la gestión de la calidad en el encargo (Ref: Apartado 6)

A12. El cumplimiento de los requerimientos de otras NIA puede proporcionar información relevante para la gestión de la calidad en los encargos. Por ejemplo, el conocimiento de la entidad y su entorno que se debe obtener según la NIA 315 (Revisada 2019)[16] proporciona información que puede ser relevante para el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. Esa información puede ser relevante para la determinación de:

- la naturaleza de los recursos a emplear en áreas de auditoría específicas, tales como la utilización de miembros del equipo con la experiencia adecuada para áreas de riesgo elevado, o la participación de expertos para tratar cuestiones complejas;
- la cantidad de recursos que se deben destinar a áreas de auditoría específicas, tal como el número de miembros del equipo que se asignan para asistir a un recuento físico en múltiples ubicaciones;

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

- la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión del trabajo que han realizado los miembros del equipo del encargo sobre la base de los riesgos valorados de incorrección material; o
- la distribución de las horas de auditoría presupuestadas, incluido destinar más tiempo y el tiempo de miembros del equipo del encargo con más experiencia a aquellas áreas en las que hay más riesgos de incorrección material o en las que los riesgos identificados se han valorado como más altos.

Graduación (Ref: Apartados 2, 8)

A13. En una firma de auditoría de pequeña dimensión, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden designar a un socio del encargo, en nombre de la firma de auditoría, para diseñar muchas de las respuestas a los riesgos de calidad de la firma de auditoría, ya que puede ser un enfoque más eficaz para el diseño e implementación de respuestas como parte del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Adicionalmente, las políticas o los procedimientos de una firma de auditoría de pequeña dimensión pueden ser menos formales. Por ejemplo, en una firma de auditoría muy pequeña con un número relativamente reducido de encargos de auditoría, la firma de auditoría puede determinar que no es necesario establecer un sistema global de firma para el seguimiento de la independencia, sino que el seguimiento de la independencia lo realizará individualmente para cada encargo el socio del encargo.

A14. Los requerimientos relativos a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de otros miembros del equipo del encargo solo son relevantes si hay miembros del equipo del encargo distintos del socio del encargo.

Definiciones

Equipo del encargo (Ref: Apartado 12(d))

A15. El equipo del encargo se puede organizar de diferentes modos. Por ejemplo, los miembros del equipo del encargo pueden estar ubicados juntos o en distintas localizaciones geográficas y se pueden organizar en grupos según la actividad que estén realizando. Independientemente del modo en que esté organizado el equipo del encargo, cualquier persona que aplica procedimientos de auditoría[17] en el encargo de auditoría es un miembro del equipo del encargo.

A16. La definición de equipo del encargo se centra en las personas que aplican procedimientos de auditoría en el encargo de auditoría. La evidencia de auditoría, que es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría, se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría[18]. Los procedimientos de auditoría comprenden los procedimientos de valoración del riesgo[19] y los procedimientos de auditoría posteriores[20]. Como se explica en la NIA 500, los procedimientos de auditoría comprenden la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución, los procedimientos analíticos y la indagación, a menudo aplicados combinados entre sí[21]. Otras NIA pueden incluir también procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría, por ejemplo, la NIA 520[22].

A17. Los equipos de los encargos incluyen personal y también pueden incluir otras personas que

---

17 NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado A10

18 NIA 200, apartado A30

19 La NIA 315 (Revisada 2019) proporciona requerimientos relacionados con procedimientos de valoración del riesgo.

20 La NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, proporciona requerimientos relacionados con procedimientos de auditoría posteriores, incluidas pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

21 NIA 500, apartados A14–A25

22 NIA 520, *Procedimientos analíticos*

aplican procedimientos de auditoría y que proceden de:

(a) una firma de la red; o

(b) una firma que no pertenece a la red u otro proveedor de servicios[23].

Por ejemplo, una persona de otra firma de auditoría puede aplicar procedimientos de auditoría a la información financiera de un componente en un encargo de auditoría de un grupo, asistir a un recuento físico o inspeccionar inmovilizado material en un lugar lejano.

A18. Los equipos de los encargos también pueden incluir personas de centros de prestación de servicios que aplican procedimientos de auditoría. Por ejemplo, se puede determinar que tareas específicas, repetitivas o de naturaleza especializada, sean realizadas por un grupo de personas con las cualificaciones adecuadas y, en consecuencia, el equipo del encargo incluye a esas personas. La firma de auditoría, la red u otras firmas, estructuras u organizaciones dentro de la misma red pueden establecer centros de prestación de servicios. Por ejemplo, se puede utilizar una función centralizada para facilitar los procedimientos de confirmación externa.

A19. Los equipos de los encargos pueden incluir personas especializadas en un área contable o de auditoría específica que aplican procedimientos de auditoría en el encargo de auditoría, por ejemplo, personas especializadas en la contabilización de impuestos, o en el análisis de información compleja generada por herramientas y técnicas automatizadas con el fin de identificar relaciones inusuales o inesperadas. Una persona no se considera miembro del equipo del encargo si su participación en el encargo se limita a consultas. Las consultas se tratan en los apartados 35 y A99–A102.

A20. Si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, el revisor de la calidad del encargo, y cualquier otra persona que realice la revisión de la calidad del encargo, no se consideran miembros del equipo del encargo. Esas personas pueden estar sujetas a requerimientos de independencia específicos.

A21. Un auditor interno que presta ayuda directa y un experto externo del auditor cuyo trabajo se utiliza en el encargo no se consideran miembros del equipo del encargo[24]. La NIA 610 (Revisada 2013) y la NIA 620 proporcionan requerimientos y orientaciones para el auditor cuando utiliza el trabajo de los auditores internos como ayuda directa o cuando utiliza el trabajo de un experto externo, respectivamente. El cumplimiento de estas NIA requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el trabajo realizado por un auditor interno que preste ayuda directa y que aplique procedimientos de auditoría al trabajo de un experto del auditor.

Responsabilidades del socio del encargo (Ref: Apartados 9, 12(d))

A22. Cuando esta NIA establece expresamente que un requerimiento o una responsabilidad han de cumplirse por el socio del encargo, el socio del encargo puede necesitar obtener información de la firma de auditoría o de otros miembros del equipo del encargo para cumplir el requerimiento (por ejemplo, información para tomar la decisión o aplicar el juicio necesarios). Por ejemplo, se requiere que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo tienen, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Para juzgar si la competencia y capacidad del equipo del encargo son adecuadas, es posible que el socio del encargo tenga que utilizar información compilada por el equipo del encargo o del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

---

[23] NIGC 1, apartado 16(v)

[24] Véase la NIA 620, apartados 12-13 y la NIA 610 (Revisada 2013), apartados 21-25.

Aplicación de políticas o procedimientos de la firma de auditoría por los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartados 9, 12(d), 17)

A23. En el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, los miembros del equipo del encargo de la firma de auditoría son responsables de implementar las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría aplicables al encargo de auditoría. Como los miembros del equipo del encargo de otra firma no son ni socios ni personal de la firma de auditoría del socio del encargo, es posible que no estén sujetos a las políticas o a los procedimientos del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Además, las políticas o los procedimientos de otra firma pueden no ser similares a las de la firma de auditoría del socio del encargo. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos relativos a la dirección, supervisión y revisión pueden ser diferentes, especialmente cuando la otra firma está en una jurisdicción con un sistema legal, idioma o cultura diferentes a los de la firma de auditoría del socio del encargo. En consecuencia, si el equipo del encargo incluye personas de otra firma, puede ser necesario que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas para implementar las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría con respecto al trabajo de esas personas.

A24. En especial, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas de las que son aplicables al personal para obtener conocimiento de si una persona de otra firma de auditoría:

- Tiene la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de reclutamiento y formación de la firma de auditoría y, en consecuencia, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esa determinación se pueda realizar a través de otras actuaciones, como obtener información de la otra firma de auditoría o de un organismo de autorización o de registro. Los apartados 19 y A38 de la NIA 600 contienen orientaciones sobre la obtención de conocimiento de la competencia y capacidad de los auditores de componentes.
- Conoce los requerimientos de ética aplicables al encargo de auditoría de grupo. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de formación de la firma de auditoría en relación con las políticas o los procedimientos relativos a los requerimientos de ética aplicables. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que este conocimiento se obtenga mediante otras actuaciones tales como proporcionar a la persona información, manuales o guías que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables al encargo de auditoría.
- Confirmará su independencia. Por ejemplo, es posible que las personas que no forman parte del personal no puedan cumplimentar las declaraciones de independencia directamente en los sistemas de independencia de la firma de auditoría. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esas personas puedan proporcionar evidencia de su independencia en relación con el encargo de auditoría de otros modos, tal como una confirmación escrita.

A25. Cuando las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieran que se realicen actividades específicas en ciertas circunstancias (por ejemplo, consultar una cuestión determinada), puede ser necesario que las correspondientes políticas o procedimientos se comuniquen a las personas que no forman parte del personal. Dichas personas pueden entonces alertar al socio del encargo si surge la circunstancia, y esto permite que el socio del encargo cumpla las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría. Por ejemplo, en un encargo de auditoría de grupo, si el auditor de un componente aplica procedimientos de auditoría a la información financiera de un componente e identifica una cuestión compleja

o controvertida que es relevante para los estados financieros del grupo y está sujeta a consulta[25] según las políticas o los procedimientos del auditor de grupo, el auditor del componente puede alertar de la cuestión al equipo del encargo.

Firma de auditoría (Ref: Apartado 12(e))

A26. La definición de “firma de auditoría” en los requerimientos de ética aplicables puede diferir de la que se establece en esta NIA.

“Red” y “firma de la red” (Ref: Apartados 12(f)-12(g))

A27. Las definiciones de “red” o de “firma de la red” en los requerimientos de ética aplicables pueden diferir de las que se establecen en esta NIA. El Código de ética del IESBA proporciona orientaciones en relación con los términos “red” o “firma de la red”. Las redes y las demás firmas de la red se pueden estructurar de diferentes modos y son, en todos los casos, externas a la firma de auditoría. Las disposiciones de esta NIA relativas a las redes también son aplicables a cualquier estructura u organización que no forma parte de la firma de auditoría, pero que existe dentro de la red.

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de las auditorías (Ref: Apartados 13-15)

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad

A28. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca objetivos de calidad que traten el gobierno y liderazgo de la firma de auditoría que sustenta el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. La responsabilidad del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad está sustentada por una cultura de la firma de auditoría que demuestra un compromiso con la calidad. Al tratar los requerimientos de los apartados 13 y 14 de esta NIA, el socio del encargo puede comunicar directamente a otros miembros del equipo del encargo y reforzar esa comunicación mediante su conducta personal y sus actuaciones (por ejemplo, liderando mediante el ejemplo). Una cultura que demuestra un compromiso con la calidad posteriormente toma forma y se refuerza por los miembros del equipo del encargo cuando estos muestran comportamientos esperados al realizar el encargo.

Graduación

A29. La naturaleza y la extensión de las actuaciones del socio del encargo para demostrar el compromiso de la firma de auditoría con la calidad pueden depender de varios factores incluidos el tamaño, la estructura, la dispersión geográfica y la complejidad de la firma de auditoría y del equipo del encargo, y de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Con un equipo del encargo más pequeño compuesto por pocos miembros, influir en la cultura deseada mediante la interacción directa y la conducta puede ser suficiente, mientras que para un equipo del encargo mayor ubicado en varias localizaciones pueden resultar necesarias comunicaciones más formales.

Participación suficiente y adecuada

A30. El socio del encargo puede demostrar una participación suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de distintos modos, incluido:

- Asumiendo la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA; y
- variando la naturaleza, momento de realización y extensión de dicha dirección, supervisión y revisión en el contexto de la naturaleza y las circunstancias del

[25] Véase el apartado 35.

encargo.

Comunicación

A31. La comunicación es un medio mediante el cual el equipo del encargo comparte información relevante de manera oportuna para cumplir los requerimientos de esta NIA, contribuyendo así a la consecución de la calidad del encargo de auditoría. La comunicación se puede producir entre los miembros del equipo del encargo, o con:

(a) la firma de auditoría, (por ejemplo, las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos aquellos a los que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad o del funcionamiento del mismo);

(b) otras personas que participan en la auditoría (por ejemplo, auditores internos que prestan ayuda directa[26] o un experto externo del auditor[27]); y

(c) terceros externos a la firma de auditoría (por ejemplo, la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o las autoridades reguladoras).

A32. La naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría pueden afectar a las decisiones del socio del encargo en relación con los medios adecuados para una comunicación eficaz con los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo, para prestar soporte a una dirección, supervisión y revisión adecuadas, es posible que la firma de auditoría utilice aplicaciones de TI para facilitar la comunicación entre miembros del equipo del encargo cuando realizan tareas en distintas localizaciones geográficas.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 7)

A33. El socio del encargo es responsable de resaltar la importancia de que cada miembro del equipo del encargo aplique el escepticismo profesional durante todo el encargo de auditoría. Las condiciones inherentes a algunos encargos de auditoría pueden originar presiones sobre el equipo del encargo que pueden impedir la adecuada aplicación del escepticismo profesional en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría y en la evaluación de la evidencia de auditoría. En consecuencia, al desarrollar la estrategia global de auditoría de conformidad con la NIA 300, es posible que el equipo del encargo deba considerar si existen esas condiciones en el encargo de auditoría y, en su caso, las actuaciones que tienen que realizar la firma de auditoría o el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos.

A34. Los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo pueden incluir, entre otros:

- Restricciones presupuestarias, que pueden desalentar la utilización de recursos con la experiencia o la cualificación técnica suficientes, incluidos expertos, necesarios para auditorías en las que se requiere experiencia técnica o habilidades especializadas para el conocimiento, valoración y respuesta a los riesgos y para formular preguntas informadas a la dirección.
- Fechas límite ajustadas, lo que puede afectar negativamente al comportamiento de los que realizan el trabajo, así como a aquellos que dirigen, supervisan y revisan. Por ejemplo, las presiones externas sobre los tiempos de realización pueden originar restricciones para el análisis eficaz de información compleja.
- La falta de cooperación o presiones indebidas ejercidas por la dirección, que pueden afectar negativamente a la capacidad del equipo del encargo de resolver cuestiones complejas o controvertidas.

---

[26] Véase la NIA 610 (Revisada 2013), apartado A41.

[27] Véase la NIA 620, apartados 11(c) y A30.

- Un insuficiente conocimiento de la entidad y su entorno, de su sistema de control interno y del marco de información financiera aplicable, que puede constreñir la capacidad del equipo del encargo de aplicar juicios adecuados y de cuestionar de manera informada las afirmaciones de la dirección.
- Dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, determinados empleados, clientes, proveedores u otros, que pueden causar un sesgo del equipo del encargo al seleccionar las fuentes de evidencia de auditoría, y llevarlo a buscar evidencia de auditoría en fuentes que son más fácilmente accesibles.
- Un exceso de confianza en las herramientas y técnicas automatizadas, que puede producir una falta de evaluación crítica de la evidencia de auditoría por el equipo del encargo.

A35. Los sesgos inconscientes o conscientes del auditor pueden afectar a los juicios profesionales del equipo del encargo, incluido, por ejemplo, al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría o en la evaluación de la evidencia de auditoría. Algunos ejemplos de sesgos inconscientes del auditor que pueden impedir aplicar el escepticismo profesional y, por lo tanto, afectar a la razonabilidad de los juicios profesionales del equipo del encargo en el cumplimiento de los requerimientos de esta NIA incluyen:

- Sesgo de disponibilidad, que es la tendencia a otorgar más peso a los hechos o experiencias que vienen a la mente inmediatamente o que están disponibles antes que a los que no lo están.
- Sesgo de confirmación, que es la tendencia a otorgar más peso a la información que corrobora una creencia que a la información que la contradice o genera dudas.
- Pensamiento de grupo, que es la tendencia a pensar o tomar decisiones como un grupo lo que desalienta la creatividad o la responsabilidad individuales.
- Sesgo de exceso de confianza, que es la tendencia a sobreestimar la propia capacidad de realizar valoraciones exactas del riesgo u otros juicios o decisiones.
- Sesgo de anclaje, que es la tendencia a utilizar una información inicial como ancla desde la que se valora inadecuadamente la información posterior.
- Riesgo de automatización, que es la tendencia a dar preferencia a resultados generados por sistemas automatizados, incluso cuando el razonamiento humano o información contradictoria cuestionan la fiabilidad del resultado o su adecuación.

A36. Las posibles actuaciones que puede realizar el equipo del encargo para mitigar los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo incluyen:

- Estar alerta a cambios en la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría que requieran recursos adicionales o alternativos para el encargo, y solicitar recursos adicionales o alternativos a las personas responsables dentro de la firma de auditoría de destinar o de asignar recursos al encargo.
- Alertar de modo explícito al equipo del encargo de casos o situaciones en los que puede ser mayor la vulnerabilidad a sesgos inconscientes o conscientes del auditor (por ejemplo, áreas en las que se requiere más juicio) y resaltar la importancia de buscar el asesoramiento de miembros del equipo del encargo con más experiencia en la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría.
- Cambiar la composición del equipo del encargo, por ejemplo, solicitar que sean asignadas al encargo, personas con más habilidades o conocimientos o con experiencia específica.
- Hacer participar a miembros del equipo del encargo con más experiencia para tratar con miembros de la dirección con los que es difícil o complicado interactuar.

- Hacer participar a miembros del equipo del encargo con habilidades o conocimientos especializados o a un experto del auditor para ayudar al equipo del encargo en áreas complejas o subjetivas de la auditoría.
- Modificar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión o revisión mediante la participación de miembros del equipo del encargo con más experiencia, supervisar de manera más presencial y de modo más frecuente o llevar a cabo más revisiones en profundidad de determinados papeles de trabajo relativos a:
  - áreas complejas o subjetivas de la auditoría;
  - áreas que plantean riesgos para la consecución de la calidad del encargo de auditoría;
  - áreas con riesgos de fraude; e
  - incumplimientos identificados o existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Establecer expectativas de que:
  - los miembros del equipo del encargo con menos experiencia soliciten asesoramiento frecuentemente y de manera oportuna a los miembros del equipo del encargo con más experiencia o al socio del encargo; y
  - los miembros del equipo del encargo con más experiencia estén disponibles para los miembros del equipo del encargo con menos experiencia durante todo el encargo de auditoría y respondan de modo positivo y oportunamente a sus percepciones y solicitudes de asesoramiento o ayuda.
- Comunicar con los responsables del gobierno de la entidad cuando la dirección ejerce una presión indebida o el equipo del encargo tiene dificultades para obtener acceso a los registros, instalaciones, determinados empleados, clientes, proveedores u otros de los que se pueda obtener evidencia de auditoría.

Asignación de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 15)

A37. El socio del encargo puede demostrar de distintos modos una participación suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría cuando se han asignado procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo, incluido:

- Informando a las personas asignadas acerca de la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, el alcance y objetivos del trabajo asignado y proporcionando cualquier otra instrucción necesaria e información relevante.
- Dirigiendo y supervisando a las personas asignadas.
- Revisando el trabajo de las personas asignadas para evaluar las conclusiones alcanzadas, además de los requerimientos de los apartados 29–34.

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: Apartados 16-21)

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 1, 16-21)

A38. La NIA 200[28] requiere que el auditor cumpla los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, relativos a los encargos de auditoría de estados financieros. Los requerimientos de ética aplicables pueden variar dependiendo de la

[28] NIA 200, apartados 14 y A16–A19

naturaleza y las circunstancias del encargo. Por ejemplo, es posible que ciertos requerimientos relacionados con la independencia solo sean aplicables al realizar auditorías de entidades cotizadas. La NIA 600 incluye requerimientos y orientaciones adicionales a los de esta NIA con respecto a las comunicaciones sobre requerimientos de ética aplicables con los auditores de los componentes.

A39. En función de la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, determinados requerimientos legales, reglamentarios o ciertos aspectos de los requerimientos de ética aplicables, tales como los que se refieren a incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias, pueden ser relevantes para el encargo, por ejemplo, disposiciones legales o reglamentarias que tratan de blanqueo de capitales, corrupción o sobornos.

A40. El sistema de información de la firma de auditoría y los recursos proporcionados por la firma de auditoría pueden ayudar al equipo del encargo a conocer y cumplir requerimientos de ética aplicables a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, la firma de auditoría puede:

- Comunicar los requerimientos de independencia a los equipos de los encargos.
- Proporcionar formación a los equipos de los encargos sobre requerimientos de ética aplicables.
- Establecer manuales y guías (es decir, recursos intelectuales) que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables y orientaciones sobre el modo de aplicarlas en función de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.
- Asignar personal para gestionar y hacer el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, la NIGC 1 requiere que la firma de auditoría obtenga, por lo menos anualmente, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba ser independiente según los requerimientos de ética aplicables) o a las que se puedan consultar cuestiones relacionadas con los requerimientos de ética aplicables.
- Establecer políticas o procedimientos para que los miembros del equipo del encargo comuniquen la información relevante y fiable a las personas adecuadas dentro de la firma de auditoría o al socio del encargo, tales como políticas o procedimientos para que los equipos de los encargos:
  - Comuniquen información sobre encargos de clientes y el alcance de los servicios, incluidos los servicios que no son encargos que proporcionan un grado de seguridad, para permitir a la firma de auditoría identificar las amenazas a la independencia durante el periodo del encargo y durante el periodo cubierto por la materia objeto de análisis.
  - Comuniquen circunstancias y relaciones que pueden amenazar la independencia, con el fin de que la firma de auditoría pueda evaluar si dicha amenaza está a un nivel aceptable y, en caso contrario, responder a la amenaza mediante su eliminación o reduciéndola a un nivel aceptable.
  - Comuniquen inmediatamente cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.

A41. El socio del encargo puede tener en cuenta la información, la comunicación y los recursos descritos en el apartado A40 al determinar si puede confiar en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para cumplir los requerimientos de ética aplicables.

A42. Una comunicación abierta y sólida entre los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables también puede ayudar a:

- llamar la atención de los miembros del equipo del encargo sobre los requerimientos de ética aplicables que pueden tener una especial importancia para el encargo de auditoría; y
- mantener informado al socio del encargo sobre cuestiones relevantes para el conocimiento y el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y de las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría por los miembros del equipo del encargo.

Identificación y evaluación de las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 17-18)

A43. De conformidad con la NIGC 1, las respuestas de la firma de auditoría para hacer frente a los riesgos de calidad en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, para los miembros del equipo del encargo incluyen políticas o procedimientos para la identificación y evaluación de las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y para hacer frente a estas.

A44. Los requerimientos de ética aplicables pueden contener disposiciones en relación con la identificación y evaluación de amenazas y el modo en que se les debe hacer frente. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA explica que se puede originar una amenaza de interés propio en relación con el cumplimiento del principio fundamental de competencia y diligencia profesionales si los honorarios propuestos para un encargo de auditoría son tan bajos que puede resultar difícil realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales[29].

Incumplimientos de requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 19)

A45. De conformidad con la NIGC 1, se requiere que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos para identificar, comunicar y evaluar cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables e informar sobre ello y responder de modo adecuado y oportuno a las causas y consecuencias de los incumplimientos.

Tomar medidas adecuadas (Ref: Apartado 20)

A46. Las medidas adecuadas pueden incluir, por ejemplo:

- Seguir las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relativos a incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables, incluida su comunicación o consulta con las personas adecuadas para que se puedan tomar las medidas adecuadas, incluidas, en su caso, medidas disciplinarias.
- Comunicar con los responsables del gobierno de la entidad.
- Comunicar con las autoridades reguladoras o los organismos profesionales. En algunas circunstancias, la comunicación con las autoridades reguladoras puede ser requerida por las disposiciones legales o reglamentarias.
- Obtener asesoramiento jurídico.
- Renunciar al encargo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

Antes de fechar el informe de auditoría (Ref: Apartado 21)

A47. La NIA 700 (Revisada) requiere que el informe de auditoría incluya una afirmación de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las demás responsabilidades de

[29] Código de ética del IESBA, apartado 330.3.A2

ética de conformidad con esos requerimientos[30]. La realización de los procedimientos requeridos en los apartados 16–21 de esta NIA proporciona el fundamento de estas afirmaciones en el informe de auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A48. Algunas medidas legales pueden proporcionar salvaguardas para la independencia de los auditores del sector público. Sin embargo, los auditores del sector público o las firmas de auditoría que llevan a cabo auditorías en el sector público por cuenta del auditor legal, dependiendo de los términos del mandato en una determinada jurisdicción, es posible que deban adaptar su enfoque con el fin de promover el cumplimiento del apartado 16. Cuando el mandato del auditor del sector público no permita la renuncia al encargo de auditoría, esto puede conllevar revelar, mediante un informe público, las circunstancias que hayan surgido y que, si se hubiera tratado del sector privado, habrían llevado al auditor a la renuncia.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref: Apartados 22-24)

A49. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca objetivos de calidad que traten la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.

A50. Información como la que se menciona a continuación puede ayudar al socio del encargo en la determinación de si las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría son adecuadas:

- la integridad y los valores éticos de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
- si están disponibles los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo;
- si la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han reconocido sus responsabilidades en relación con el encargo;
- si el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para la realización del encargo; y
- si las cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo en curso o en encargos anteriores tienen implicaciones para la continuidad del encargo.

A51. Según la NIGC 1, para las decisiones de aceptación y continuidad, se requiere que la firma de auditoría aplique juicios sobre la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. El socio del encargo puede utilizar la información que la firma de auditoría ha considerado al respecto para determinar si las conclusiones alcanzadas en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría son adecuadas. Si el socio del encargo tiene dudas con respecto a lo adecuado de las conclusiones alcanzadas, el socio del encargo puede discutir el fundamento de esas conclusiones con los que participaron en el proceso de aceptación y continuidad.

A52. Si el socio del encargo participa directamente durante todo el proceso de aceptación y continuidad, conocerá la información obtenida o utilizada por la firma de auditoría para alcanzar las correspondientes conclusiones. Dicha participación directa también puede sustentar la determinación por el socio del encargo de que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría se han aplicado y de que las conclusiones que se han alcanzado son adecuadas.

---

[30] NIA 700 (Revisada), apartado 28(c)

A53. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad puede ayudar al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA y a tomar decisiones informadas sobre las actuaciones adecuadas. Dicha información puede incluir:

- información sobre el tamaño, complejidad y naturaleza de la entidad, incluido si se trata de una auditoría de grupo, el sector en el que opera y el marco de información financiera aplicable;
- el calendario de la entidad para la presentación de información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales;
- en relación con las auditorías de grupos, la naturaleza de las relaciones de control entre la entidad dominante y sus componentes; y
- si se han producido cambios en la entidad o en el sector en el que opera desde el anterior encargo de auditoría que puedan afectar a la naturaleza de los recursos que se requieren, así como al modo en que será dirigido, supervisado y revisado el trabajo del equipo del encargo.

A54. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad también puede ser relevante para el cumplimiento de los requerimientos de otras NIA, además de esta NIA, por ejemplo, con respecto:

- al establecimiento de un conocimiento de los términos del encargo de auditoría, tal como lo requiere la NIA 210[31];
- a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240[32];
- al conocimiento del grupo, de sus componentes y de sus entornos, en el caso de una auditoría de los estados financieros de un grupo de conformidad con la NIA 600, y a la dirección, supervisión y revisión del trabajo de los auditores de componentes;
- a la determinación de si involucrar a un experto del auditor y, en su caso, el modo de hacerlo de conformidad con la NIA 620; y
- a la estructura de gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada)[33] y la NIA 265[34].

A55. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor sucesor, antes de aceptar un encargo de auditoría, solicite al auditor predecesor que le proporcione la información que conozca relativa a cualquier hecho o circunstancia que, a su juicio, necesite conocer el auditor sucesor antes de decidir si acepta el encargo. En algunas circunstancias, el auditor predecesor puede estar obligado, si lo solicita el auditor sucesor propuesto, a proporcionarle información relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. Por ejemplo, cuando el auditor predecesor ha renunciado al encargo debido a un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o a la existencia de indicios de incumplimiento, el Código de ética del IESBA requiere que el auditor predecesor, si lo solicita el auditor sucesor propuesto, proporcione todos los hechos y otra información relevante relativa a dicho incumplimiento que, en opinión del auditor predecesor, necesita conocer el auditor sucesor propuesto antes de decidir si acepta el encargo.

A56. En circunstancias en las que la firma de auditoría está obligada por las disposiciones legales

---

31 NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 9

32 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

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

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

o reglamentarias a aceptar o continuar un encargo de auditoría, el socio del encargo puede tener en cuenta la información obtenida por la firma de auditoría sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo.

A57. Al decidir sobre las actuaciones necesarias, el socio del encargo y la firma de auditoría pueden concluir que es adecuado continuar el encargo de auditoría y, en su caso, determinar las medidas adicionales que son necesarias en el encargo (por ejemplo, asignar más personal o asignar personal con especialización concreta). Si el socio del encargo tiene dudas adicionales o no está satisfecho de que la cuestión haya sido tratada adecuadamente, pueden resultar aplicables las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para la resolución de diferencias de opinión.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 22-24)

A58. En el sector público, los auditores pueden ser nombrados de acuerdo con procedimientos legales y es posible que el auditor del sector público no necesite establecer políticas o procedimientos en relación con la aceptación y continuidad de encargos de auditoría. No obstante, los requerimientos y las consideraciones para la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos que se establecen en los apartados 22–24 y A49–A57 pueden ser valiosos para los auditores del sector público en la realización de valoraciones de riesgos y en el desempeño de sus responsabilidades de informar.

Recursos para el encargo (Ref: Apartados 25-28)

A59. Según la NIGC 1, los recursos asignados o puestos a disposición por la firma de auditoría para apoyar la realización de encargos de auditoría incluyen:

- recursos humanos;
- recursos tecnológicos y
- recursos intelectuales.

A60. Los recursos para la realización de un encargo de auditoría son asignados o puestos a disposición principalmente por la firma de auditoría, aunque pueden darse casos en los que el equipo del encargo obtiene directamente recursos para el encargo de auditoría. Por ejemplo, esto puede darse cuando el auditor de un componente está obligado por disposiciones legales, reglamentarias o por otro motivo a expresar una opinión sobre los estados financieros de un componente, y el auditor del componente también es nombrado por la dirección del componente para aplicar procedimientos de auditoría en nombre del equipo del encargo del grupo[35]. En esas circunstancias, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que el socio del encargo tome medidas diferentes, como solicitar información al auditor del componente, para determinar si los recursos asignados o puestos a disposición son suficientes y adecuados.

A61. Una consideración relevante para el socio del encargo, en el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 25 y 26, puede ser si los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo permiten el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de ética tales como la competencia y diligencia profesionales.

Recursos humanos

A62. Los recursos humanos incluyen a los miembros del equipo del encargo (véanse también los apartados A5, A15–A21) y, en su caso, a un experto externo del auditor y a las personas dentro de la función de auditoría interna de la entidad que prestan ayuda directa en la auditoría.

---

[35] NIA 600, apartado 3

Recursos tecnológicos

A63. La utilización de recursos tecnológicos en el encargo de auditoría puede ayudar al auditor en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Las herramientas tecnológicas pueden permitir que el auditor gestione la auditoría de un modo más eficaz y eficiente. Las herramientas tecnológicas también pueden permitir que el auditor evalúe grandes cantidades de datos con más facilidad para, por ejemplo, proporcionarle información con mayor profundidad, identificar tendencias inusuales o cuestionar más eficazmente las afirmaciones de la dirección, lo que mejora la capacidad del auditor para aplicar el escepticismo profesional. Las herramientas tecnológicas también se pueden utilizar para realizar reuniones y proporcionar herramientas de comunicación al equipo del encargo. La utilización inadecuada de esos recursos tecnológicos puede, sin embargo, incrementar el riesgo de un exceso de confianza en la información generada para la toma de decisiones, o puede originar amenazas para el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, por ejemplo, de los requerimientos relacionados con la confidencialidad.

A64. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir consideraciones o responsabilidades al equipo del encargo cuando utilice herramientas tecnológicas aprobadas por la firma de auditoría para aplicar procedimientos de auditoría y pueden requerir la participación de personas con habilidades especializadas o experiencia en la evaluación o en el análisis de los resultados.

A65. Cuando el socio del encargo requiere a personas de otra firma de auditoría que utilicen herramientas y técnicas automatizadas al aplicar procedimientos de auditoría, es posible que las comunicaciones con esas personas indiquen que la utilización de esas herramientas y técnicas automatizadas tiene que cumplir las instrucciones del equipo del encargo.

A66. Es posible que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría prohíban específicamente la utilización de determinadas aplicaciones de TI o de características de aplicaciones de TI (por ejemplo, software cuya utilización no ha sido aún aprobada por la firma de auditoría). Alternativamente, es posible que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieran que el equipo del encargo tome determinadas medidas antes de utilizar una aplicación de TI que no haya sido aprobada por la firma de auditoría para determinar que es adecuada para su utilización, por ejemplo, requiriendo:

- Que el equipo del encargo tenga la competencia y capacidad adecuadas para utilizar la aplicación de TI.
- Que pruebe el funcionamiento y la seguridad de la aplicación de TI.
- Documentación específica que se debe incluir en el archivo de auditoría.

A67. El socio del encargo puede aplicar su juicio profesional al considerar si la utilización de una aplicación de TI en el encargo de auditoría es adecuada en el contexto del encargo y, en su caso, el modo en que se debe utilizar la aplicación de TI. Los factores que se pueden tener en cuenta al determinar si una aplicación de TI que no ha sido específicamente aprobada para su utilización por la firma de auditoría es adecuada para su utilización en el encargo de auditoría incluyen si:

- La utilización y seguridad de la aplicación de TI cumplen las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.
- La aplicación de TI funciona como se espera.
- El personal tiene la competencia y capacidad necesarias para utilizar la aplicación de TI.

Recursos intelectuales

A68. Los recursos intelectuales incluyen, por ejemplo, metodologías de auditoría, herramientas de implementación, guías de auditoría, programas tipo, plantillas, listados de

comprobaciones o formularios.

A69. La utilización de recursos intelectuales en el encargo de auditoría puede facilitar la aplicación y el conocimiento congruentes de las normas profesionales, de las disposiciones legales y reglamentarias, y de las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría. Con esta finalidad, es posible que se requiera que el equipo del encargo, de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, utilice la metodología de auditoría de la firma de auditoría y herramientas y orientaciones específicas. El equipo del encargo también puede considerar si la utilización de otros recursos intelectuales es adecuada y pertinente en base a la naturaleza y las circunstancias del encargo, por ejemplo, una metodología específica para un sector o las correspondientes orientaciones y ayudas para la realización.

Recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo (Ref: Apartado 25)

A70. Al determinar si se han asignado o puesto a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados para la realización del encargo, por lo general el socio del encargo puede confiar en las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría (incluidos los recursos) como se indica en el apartado A6. Por ejemplo, sobre la base de la información comunicada por la firma de auditoría, el socio del encargo puede confiar en los programas de desarrollo, implementación y mantenimiento tecnológicos de la firma de auditoría cuando utiliza tecnología aprobada por la firma de auditoría para aplicar procedimientos de auditoría.

Competencia y capacidad del equipo del encargo (Ref: Apartado 26)

A71. Al determinar que el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad adecuadas, el socio del encargo puede tener en cuenta cuestiones como:

- El conocimiento y experiencia práctica en encargos de auditoría de naturaleza y complejidad similares a través de la adecuada formación y participación.
- El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.
- La especialización en áreas contables o de auditoría específicas.
- La especialización en TI utilizadas por la entidad o en herramientas y técnicas automatizadas que va a utilizar el equipo del encargo en la planificación y realización del encargo de auditoría.
- El conocimiento de los sectores relevantes en los que opera la entidad que se audita.
- La capacidad de aplicar el escepticismo profesional y el juicio profesional.
- El conocimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.

A72. Los auditores internos y un experto externo del auditor no se consideran miembros del equipo del encargo. La NIA 610 (Revisada 2013)[36] y la NIA 620[37] incluyen requerimientos y orientaciones en relación con la evaluación de la competencia y capacidad de los auditores internos y de un experto externo del auditor, respectivamente.

Gestión de proyectos

A73. En situaciones en las que el equipo del encargo es numeroso, por ejemplo, en una auditoría de una entidad de mayor dimensión o más compleja, el socio del encargo puede involucrar a una persona con cualificaciones o conocimientos especializados en gestión de proyectos con el apoyo de los adecuados recursos tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Por el contrario, en una auditoría de una entidad menos compleja con pocos miembros del

---

[36] NIA 610 (Revisada 2013), apartado 15

[37] NIA 620, apartado 9

equipo del encargo, un miembro del equipo del encargo puede realizar la gestión del proyecto con medios menos formales.

A74. Las técnicas y herramientas de gestión de proyectos pueden ayudar al equipo del encargo a gestionar la calidad del encargo de auditoría, por ejemplo:

- incrementando la capacidad del equipo del encargo de aplicar el escepticismo profesional al aliviar las restricciones presupuestarias o de tiempo que, en otro caso, podrían impedir la aplicación del escepticismo profesional;
- facilitando la realización oportuna del trabajo de auditoría para gestionar eficazmente las restricciones de tiempo al final del proceso de auditoría cuando pueden surgir las cuestiones más complejas o controvertidas;
- siguiendo el progreso de la auditoría en relación con el plan de auditoría[38], incluida la consecución de los hitos clave, lo que puede ayudar al equipo del encargo a ser proactivo en la identificación de la necesidad de efectuar oportunamente ajustes al plan de auditoría y a los recursos asignados; o
- facilitando la comunicación entre miembros del equipo del encargo, por ejemplo, coordinando acuerdos con auditores de componentes y con expertos del auditor.

Recursos insuficientes o inadecuados (Ref: Apartado 27)

A75. La NIGC 1 trata la importancia del compromiso de la firma de auditoría con la calidad a través de su cultura que existe en toda la firma de auditoría, la cual reconoce y refuerza la función de la firma de auditoría de servir al interés público realizando encargos de calidad de manera congruente y la importancia de la calidad en las decisiones y actuaciones estratégicas de la firma de auditoría, incluidas sus prioridades financieras y operativas. La NIGC 1 también trata las responsabilidades de la firma de auditoría de planificar las necesidades de recursos y de obtener, destinar o asignar recursos de un modo congruente con el compromiso de la firma de auditoría con la calidad. No obstante, en determinadas circunstancias, las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden restringir los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo. En tales circunstancias, esas restricciones no anulan la responsabilidad del socio del encargo de conseguir la calidad en el encargo, incluida la de determinar que los recursos asignados o puestos a disposición por la firma de auditoría son suficientes y adecuados para la realización del encargo de auditoría.

A76. En una auditoría de estados financieros de grupo, cuando los recursos son insuficientes o inadecuados en relación con el trabajo que está siendo realizado en un componente por el auditor del componente, el socio del encargo puede discutir la cuestión con el auditor del componente, la dirección o la firma de auditoría para que se pongan a disposición recursos suficientes y adecuados.

A77. La determinación por el socio del encargo de si se requieren recursos adicionales para el encargo depende de su juicio profesional y se ve influenciada por los requerimientos de esta NIA y por la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Como se describe en el apartado A11, en determinadas circunstancias, es posible que el socio del encargo determine que las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad son ineficaces en el contexto del encargo específico, incluido que ciertos recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo son insuficientes. En esas circunstancias, se requiere que el socio del encargo tome las medidas adecuadas, incluido comunicar esa información a las personas adecuadas de conformidad con los apartados 27 y 39(c). Por ejemplo, si un programa del software de auditoría proporcionado por la firma de auditoría no ha incorporado procedimientos de auditoría nuevos o revisados con respecto a normas sectoriales recientemente emitidas, la comunicación oportuna de esa información a la firma

[38] NIA 300, apartado 9

de auditoría le permite tomar medidas para actualizar y emitir de nuevo el software de manera inmediata o proporcionar un recurso alternativo que permita al equipo del encargo cumplir la nueva normativa en la realización del encargo de auditoría.

A78. Si los recursos asignados o puestos a disposición son insuficientes o inadecuados en las circunstancias del encargo de auditoría o si no se han asignado o puesto a disposición recursos alternativos, las actuaciones adecuadas pueden incluir:

- Cambiar el enfoque planificado en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión (véase también el apartado A94).
- Discutir un aplazamiento de las fechas límite en las que se requiere el informe con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, cuando lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.
- Seguir las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para la resolución de diferencias de opinión si el socio del encargo no obtiene los recursos necesarios para el encargo de auditoría.
- Seguir las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría para renunciar al encargo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 25-28)

A79. En el sector público, es posible que se necesiten cualificaciones especializadas para cumplir los términos del mandato de auditoría en una determinada jurisdicción. Dichas cualificaciones pueden incluir el conocimiento de las disposiciones de preparación de información aplicables, incluida la información para el Parlamento u otro órgano de gobierno o cuando lo exija el interés público. El mayor alcance de una auditoría en el sector público puede incluir, por ejemplo, determinados aspectos de una auditoría de desempeño.

Realización del encargo

Graduación (Ref: Apartado 29)

A80. Cuando una auditoría no es realizada en su totalidad por el socio del encargo o en una auditoría de una entidad cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, es posible que el socio del encargo asigne la dirección, supervisión y revisión a otros miembros del equipo del encargo. No obstante, como parte de la responsabilidad global de socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría y de participar de modo suficiente y adecuado, se requiere que el socio del encargo determine que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se realizan de conformidad con el apartado 30. En esas circunstancias, miembros del personal o del equipo del encargo, así como auditores de componentes, pueden proporcionar información al socio del encargo para permitirle realizar la determinación requerida en el apartado 30.

Dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartado 30)

A81. Según la NIGC 1, se requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y de la supervisión de los equipos de los encargos y la revisión de su trabajo. La NIGC 1 también requiere que esa dirección, supervisión y revisión se planifique y ejecute sobre la base de que el trabajo realizado por los miembros del equipo del encargo con menos experiencia es dirigido, supervisado y revisado por miembros del equipo del encargo con más experiencia.

A82. La dirección y supervisión del equipo del encargo y la revisión de su trabajo son respuestas de la firma de auditoría que se implementan en los encargos, cuya naturaleza, momento de realización y extensión pueden ser adaptados posteriormente por el socio del encargo para gestionar la calidad del encargo de auditoría. En consecuencia, el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión variará de un encargo a otro, tomando en consideración

la naturaleza y las circunstancias del encargo. El enfoque incluirá, por lo general, una combinación del cumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría con respuestas específicas para el encargo.

A83. El enfoque en relación con la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo ayudan al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA y a concluir que ha participado de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de conformidad con el apartado 40.

A84. La discusión y comunicación continuas entre miembros del equipo del encargo permite a los miembros del equipo del encargo con menos experiencia formular preguntas, de manera oportuna, a los miembros del equipo del encargo con más experiencia (incluido el socio del encargo) y permite una dirección, supervisión y revisión eficaces de conformidad con el apartado 30.

Dirección

A85. La dirección del equipo del encargo puede implicar informar a los miembros del equipo del encargo de sus responsabilidades, tales como:

- Contribuir a la gestión y logro de la calidad en el encargo a través de su conducta personal, comunicación y actuaciones.
- Mantener una mente inquisitiva y permanecer alerta a sesgos inconscientes o conscientes del auditor cuando aplica el escepticismo profesional al obtener y al evaluar evidencia de auditoría (véase el apartado A35).
- Cumplir los requerimientos de ética aplicables.
- Las responsabilidades de los distintos socios cuando participe más de un socio en la realización de un encargo de auditoría.
- Las responsabilidades de los distintos miembros del equipo del encargo de aplicar procedimientos de auditoría y de los miembros del equipo del encargo con más experiencia de dirigir, supervisar y revisar el trabajo de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
- Conocer los objetivos del trabajo a realizar y las instrucciones detalladas con respecto a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría planificados como se establece en la estrategia global de auditoría y en el plan de auditoría.
- Hacer frente a las amenazas para alcanzar la calidad y las respuestas que se esperan del equipo del encargo. Por ejemplo, las limitaciones presupuestarias o las limitaciones de recursos no deberían tener como resultado la modificación por los miembros del equipo del encargo de procedimientos de auditoría planificados o que no se apliquen procedimientos de auditoría planificados.

Supervisión

A86. La supervisión puede incluir cuestiones como:

- El seguimiento del progreso del encargo, lo que comprende hacer el seguimiento de:
  - el progreso con respecto al plan de auditoría;
  - si se ha alcanzado el objetivo del trabajo realizado; y
  - si los recursos asignados son adecuados de manera continuada.
- Tomar medidas adecuadas para tratar cuestiones que surgen durante el encargo, incluido, por ejemplo, reasignar procedimientos de auditoría planificados a miembros del equipo del encargo con más experiencia cuando las cuestiones son más complejas que lo inicialmente previsto.

- Identificar las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia durante la realización del encargo de auditoría.
- Tutelar y proporcionar formación práctica para ayudar a los miembros del equipo del encargo a desarrollar habilidades o competencias.
- Crear un entorno en el que los miembros del equipo del encargo expresan reservas sin temor a represalias.

Revisión

A87. Revisar el trabajo del equipo del encargo sirve para fundamentar la conclusión de que se han aplicado los requerimientos de esta NIA.

A88. Revisar el trabajo del equipo del encargo consiste en considerar si, por ejemplo:

- el trabajo se ha realizado de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
- las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional;
- se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
- es necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado;
- el trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
- la evidencia obtenida es suficiente y adecuada para fundamentar la opinión de auditoría; y
- se han alcanzado los objetivos de los procedimientos de auditoría.

A89. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden contener requerimientos específicos relativos a:

- la naturaleza, momento de realización y extensión de la revisión de la documentación de auditoría;
- los distintos tipos de revisión que pueden ser adecuados en distintas situaciones (por ejemplo, revisión individual de cada papel de trabajo o de determinados papeles de trabajo); y
- los miembros del equipo del encargo que deben realizar los distintos tipos de revisión.

Revisión por el socio del encargo (Ref: Apartados 30-34)

A90. Tal como requiere la NIA 230, el socio del encargo documenta la fecha y la extensión de la revisión[39].

A91. La revisión oportuna por el socio del encargo de la documentación en etapas adecuadas durante todo el encargo de auditoría permite que las cuestiones significativas se hayan resuelto satisfactoriamente para el socio del encargo en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella. No es necesario que el socio del encargo revise toda la documentación de auditoría.

A92. El socio del encargo aplica el juicio profesional para identificar las áreas en las que el equipo del encargo ha realizado juicios significativos. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar determinadas cuestiones que habitualmente se espera que

[39] NIA 230, apartado 9(c)

sean juicios significativos. Los juicios significativos en relación con el encargo de auditoría pueden incluir cuestiones relacionadas con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para llevar a cabo el encargo, la ejecución del encargo y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo, por ejemplo:

- Cuestiones relacionadas con la planificación del encargo, tales como cuestiones relacionadas con la determinación de la importancia relativa.
- La composición del equipo del encargo, incluido:
  - Personal que utiliza su especialización en un área contable o de auditoría específica.
  - La utilización de personal de centros de prestación de servicios.
- La decisión de que participe un experto del auditor, incluida la decisión de involucrar a un experto externo.
- La consideración por el equipo del encargo de información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas que se proponen a esa información.
- El proceso de valoración del riesgo por el equipo del encargo, incluidas situaciones en las que la consideración de los factores de riesgo inherente y la valoración del riesgo inherente requieren juicios significativos del equipo del encargo.
- La consideración por el equipo del encargo de relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información a revelar.
- Los resultados de los procedimientos aplicados por el equipo del encargo en áreas significativas del encargo, por ejemplo, conclusiones en relación con determinadas estimaciones contables, políticas contables o consideraciones sobre la posibilidad de continuar como empresa en funcionamiento.
- La evaluación por el equipo del encargo del trabajo realizado por expertos y las conclusiones obtenidas de esta.
- En situaciones de auditoría de grupo:
  - la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
  - decisiones sobre la participación de auditores de componentes, incluido el modo de dirigirlos y supervisarlos y de revisar su trabajo, incluido, por ejemplo, en los casos en los que existen áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material de la información financiera de un componente; y
  - la evaluación del trabajo realizado por auditores de componentes y las conclusiones obtenidas de esta.
- El modo en que han sido tratadas las cuestiones que afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- La opinión del auditor propuesta y las cuestiones que se deben comunicar en el informe de auditoría, por ejemplo, cuestiones clave de la auditoría, o un párrafo relativo a una «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento»

A93. El socio del encargo aplica su juicio profesional en la determinación de otras cuestiones a revisar, sobre la base, por ejemplo, de:

- La naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría.
- Qué miembro del equipo del encargo realizó el trabajo.
- Cuestiones relacionadas con hallazgos de inspecciones recientes.

- Los requerimientos de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.

Naturaleza, momento de realización y extensión

A94. La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se deben planificar y realizar de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, así como con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden incluir:

- Que el trabajo que está previsto realizar en una fecha intermedia se deba dirigir, supervisar y revisar al mismo tiempo que se aplican los procedimientos en vez de al final del periodo, para que cualquier medida correctiva que resulte necesaria se pueda tomar de modo oportuno.
- Que determinadas cuestiones deban ser revisadas por el socio del encargo y la firma de auditoría pueda especificar las circunstancias o los encargos en los que se espera que se revisen esas cuestiones.

Graduación

A95. El enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión se puede adaptar dependiendo de, por ejemplo:

- La experiencia previa de los miembros del equipo del encargo con la entidad y con el área que se debe auditar. Por ejemplo, si el trabajo relacionado con el sistema de información está siendo realizado por el mismo miembro del equipo del encargo que en el periodo anterior y no se han producido cambios significativos en el sistema de información, la extensión y la frecuencia de la dirección y de la supervisión del miembro del equipo del encargo pueden ser menores y la revisión de los papeles de trabajo relacionados puede ser menos detallada.
- La complejidad del encargo de auditoría. Por ejemplo, si han ocurrido hechos significativos que hacen que el encargo de auditoría sea más complejo, la extensión y la frecuencia de la dirección y supervisión del miembro del equipo del encargo puede ser mayor y la revisión de los papeles de trabajo puede ser más detallada.
- Los riesgos valorados de incorrección material. Por ejemplo, un mayor riesgo valorado de incorrección material puede requerir el correspondiente aumento de la extensión y de la frecuencia de la dirección y de la supervisión de los miembros del equipo del encargo y una revisión más detallada de su trabajo.
- La competencia y capacidad de cada miembro del equipo del encargo que realiza el trabajo de auditoría. Por ejemplo, miembros del equipo del encargo con menos experiencia pueden necesitar instrucciones más detalladas e interacciones más frecuentes o presenciales a medida que se realiza el trabajo.
- El modo en que se espera que se realicen las revisiones del trabajo realizado. Por ejemplo, en algunas circunstancias, es posible que las revisiones a distancia no sean eficaces para proporcionar la dirección necesaria y deban ser complementadas por interacciones presenciales.
- La estructura del equipo del encargo y la localización de los miembros del equipo del encargo. Por ejemplo, la dirección y la supervisión de las personas ubicadas en centros de prestación de servicios y la revisión de su trabajo pueden:
  - ser más formales y estructuradas que cuando los miembros del equipo del encargo están ubicados en la misma localización; o
  - utilizar TI para facilitar la comunicación entre miembros del equipo del encargo.

A96. La identificación de cambios en las circunstancias del encargo puede justificar una nueva evaluación del enfoque planificado en relación con la naturaleza, momento de realización o

extensión de la dirección, supervisión y revisión. Por ejemplo, si el riesgo valorado de incorrección material en los estados financieros aumenta debido a una transacción compleja, es posible que el socio del encargo deba cambiar el nivel planificado de revisión del trabajo relacionado con la transacción.

A97. De conformidad con el apartado 30(b), se requiere que el socio del encargo determine que el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión responde a la naturaleza y a las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, si un miembro del equipo del encargo con más experiencia deja de estar disponible para participar en la supervisión y revisión del equipo del encargo, es posible que el socio del encargo tenga que incrementar la extensión de la supervisión y revisión de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia.

Revisión de las comunicaciones a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a las autoridades reguladoras (Ref: Apartado 34)

A98. El socio del encargo aplica el juicio profesional en la determinación de las comunicaciones escritas que se deben revisar, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo, puede no ser necesario que el socio del encargo revise las comunicaciones entre el equipo del encargo y la dirección en el transcurso normal de la auditoría.

Consultas (Ref: Apartado 35)

A99. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y el modo en que las conclusiones acordadas se implementan. Las consultas pueden ser adecuadas o requeridas, por ejemplo, para:

- cuestiones que son complejas o poco familiares (por ejemplo, cuestiones relacionadas con una estimación contable con un alto grado de incertidumbre en la estimación);
- riesgos significativos;
- transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen poco usuales;
- limitaciones impuestas por la dirección; e
- incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias.

A100. Se puede lograr un proceso eficaz de consulta sobre cuestiones significativas de carácter técnico, de ética y otras cuestiones dentro de la firma de auditoría o, en su caso, fuera de ella cuando las personas consultadas:

- Hayan sido informadas de todos los hechos relevantes, lo que les permitirá proporcionar un asesoramiento informado; y
- Tengan el conocimiento, rango jerárquico y la experiencia adecuados.

A101. Puede ser conveniente que el equipo del encargo, en el contexto de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, realice una consulta fuera de la firma de auditoría, por ejemplo, cuando esta carezca de los recursos internos necesarios. El equipo del encargo puede aprovechar los servicios de asesoramiento que proporcionen otras firmas de auditoría, los organismos profesionales o reguladores, o las organizaciones comerciales que proporcionen los pertinentes servicios de control de calidad pertinentes.

A102. La necesidad de consultar fuera del equipo del encargo sobre una cuestión compleja o controvertida puede indicar que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría[40].

[40] NIA 701, apartados 9 y A14

Revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartado 36)

A103. La NIGC 1 contiene requerimientos de que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos que traten las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con la NIGC2[41], y que requieran que se realice una revisión de la calidad del encargo para determinados tipos de encargos.[42] La NIGC 2 trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo en relación con la realización y documentación de una revisión de la calidad del encargo.

Finalización de la revisión de la calidad del encargo antes de fechar el informe de auditoría (Ref: Apartado 36(d))

A104. La NIA 700 (Revisada) requiere que la fecha del informe de auditoría no sea anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que fundamentar su opinión de auditoría sobre los estados financieros[43]. Si fuera aplicable al encargo de auditoría, la NIGC 2 y esta NIA requieren que se impida al socio del encargo fechar el informe del encargo hasta no haber recibido la notificación del revisor de la calidad del encargo de que la revisión de la calidad del encargo ha finalizado. Por ejemplo, si el revisor de la calidad del encargo ha comunicado al socio del encargo dudas acerca de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo o que las conclusiones alcanzadas por este no eran adecuadas, entonces la revisión de la calidad del encargo no ha finalizado[44].

A105. Una revisión de la calidad del encargo realizada de manera oportuna en las etapas adecuadas durante el encargo de auditoría puede ayudar al equipo del encargo a resolver con prontitud y de un modo satisfactorio para el revisor de la calidad del encargo las cuestiones que surjan en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

A106. Una comunicación frecuente entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo durante todo el encargo de auditoría puede contribuir a facilitar una revisión de la calidad del encargo eficaz y oportuna. Además de discutir las cuestiones significativas con el revisor de la calidad del encargo, el socio del encargo puede asignar la responsabilidad de coordinar los requerimientos del revisor de la calidad del encargo a otro miembro del equipo del encargo.

Diferencias de opinión (Ref: Apartados 37-38)

A107. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate las diferencias de opinión que se pueden originar dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo, o con personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. La NIGC 1 también requiere que las diferencias de opinión se pongan en conocimiento de la firma de auditoría y se resuelvan.

A108. En algunas circunstancias, el socio del encargo puede no estar satisfecho con la resolución de la diferencia de opinión. En dichas circunstancias, las medidas adecuadas del socio del encargo pueden incluir, por ejemplo:

- obtener asesoramiento jurídico; o
- renunciar al encargo de auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias lo permitan.

---

41 NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*

42 NIGC 1, apartado 34(f)

43 NIA 700 (Revisada), apartado 49

44 NIGC 2, apartado 26

Seguimiento y corrección (Ref: Apartado 39)

A109. La NIGC 1 establece requerimientos para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría comunique a los equipos de los encargos información acerca del proceso de seguimiento y corrección para permitirles tomar medidas adecuadas de acuerdo con sus responsabilidades de inmediato[45]. Además, la información proporcionada a los miembros del equipo del encargo puede ser utilizada por la firma de auditoría en su proceso de seguimiento y corrección, y la aplicación del juicio profesional y del escepticismo profesional durante la realización de la auditoría puede ayudar a los miembros del equipo del encargo a mantenerse alerta a información que pueda ser relevante para ese proceso.

A110. La información proporcionada por la firma de auditoría puede ser relevante para el encargo de auditoría cuando, por ejemplo, se refiere a hallazgos en otro encargo realizado por el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo, hallazgos realizados por la oficina de la firma de auditoría local o resultados de inspecciones de anteriores auditorías de la entidad.

A111. Al considerar la información comunicada por la firma de auditoría a través de su proceso de seguimiento y corrección y cómo puede afectar al encargo de auditoría, el socio del encargo puede considerar las medidas correctoras diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para tratar deficiencias identificadas y, en la medida en que sea relevante dada la naturaleza y las circunstancias del encargo, comunicarlas al equipo del encargo. El socio del encargo puede también considerar si son necesarias medidas correctoras adicionales en el encargo. Por ejemplo, el socio del encargo puede determinar que:

- se requiere un experto del auditor; o
- que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión necesitan ser reforzadas en un área de la auditoría en la que se han identificado deficiencias.

Si una deficiencia identificada no afecta a la calidad de la auditoría (por ejemplo, si está relacionada con un recurso tecnológico que el equipo del encargo no ha utilizado) es posible que no se requieran medidas adicionales.

A112. Una deficiencia identificada en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría no indica necesariamente que un determinado encargo de auditoría no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o que el informe de auditoría no sea adecuado en las circunstancias.

Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad (Ref: Apartado 40)

A113. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca un objetivo de calidad que trate el conocimiento y cumplimiento por el equipo del encargo de sus responsabilidades en relación con el encargo. La NIGC 1 también requiere que el objetivo de calidad incluya la responsabilidad global de los socios de los encargos de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar de manera suficiente y adecuada durante todo el encargo.

A114. Las consideraciones relevantes al tratar el apartado 40 incluyen determinar el modo en que el socio del encargo ha cumplido los requerimientos de esta NIA, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y el modo en que la documentación de auditoría evidencia la participación del socio del encargo durante todo el encargo, como se describe en el apartado A118.

A115. Algunos indicadores de que el socio del encargo puede no haber participado de manera suficiente y adecuada incluyen, por ejemplo:

- Falta de revisión oportuna por el socio del encargo de la planificación del encargo de

[45] NIGC 1, apartado 47

auditoría, incluida la revisión de las valoraciones de los riesgos de incorrección material y el diseño de las respuestas a esos riesgos.

- Evidencia de que aquellos a los que se han asignado tareas, actuaciones o procedimientos no han sido adecuadamente informados de la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, del alcance del trabajo que se les ha asignado ni de los objetivos de este, y de que no se les han proporcionado otras instrucciones necesarias e información relevante.
- Una falta de evidencia de la dirección y de la supervisión de los demás miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo, por el socio del encargo.

A116. Si la participación del socio del encargo no proporciona las bases para determinar que los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas son adecuados, el socio del encargo no podrá realizar la determinación requerida en el apartado 40. Además de tener en cuenta las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría que pueden establecer las medidas requeridas que se deben tomar en dichas circunstancias, algunas medidas adecuadas que puede tomar el socio del encargo incluyen, por ejemplo:

- actualizar y modificar el plan de auditoría;
- evaluar de nuevo el enfoque planificado en relación con la naturaleza y extensión de la revisión y modificar el enfoque planificado para incrementar la participación del socio del encargo; o
- consultar con el personal al que se ha asignado la responsabilidad operativa del aspecto relevante del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Documentación (Ref: Apartado 41)

A117. De conformidad con la NIA 230[46], la documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio profesional aplicado, en una auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría.

A118. La documentación de la realización de los requerimientos de esta NIA, incluido evidenciar la participación del socio del encargo y la determinación que debe realizar de conformidad con el apartado 40, se puede lograr de distintos modos según la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría. Por ejemplo:

- la dirección del equipo del encargo se puede documentar mediante la firma del plan de auditoría y de las actividades de gestión de proyectos;
- las actas de las reuniones formales del equipo del encargo pueden proporcionar evidencia de la claridad, congruencia y eficacia de las comunicaciones del socio del encargo y de otras actuaciones con respecto a la cultura y a los comportamientos esperados que reflejan el compromiso de la firma con la calidad;
- las agendas de discusiones entre el socio del encargo y otros miembros del equipo del encargo y, en su caso, el revisor de la calidad del encargo, y las correspondientes firmas y registros del tiempo que el socio del encargo ha empleado en el encargo, pueden proporcionar evidencia de la participación del socio del encargo durante todo el encargo de auditoría y de su supervisión de otros miembros del equipo del encargo; o
- las firmas del socio del encargo y de otros miembros del equipo del encargo

[46] NIA 230, apartado A7

proporcionan evidencia de que los papeles de trabajo han sido revisados.

A119. Al tratar las circunstancias que pueden poner en riesgo alcanzar la calidad del encargo de auditoría, la aplicación del escepticismo profesional, y la documentación del auditor al respecto, pueden ser importantes. Por ejemplo, si el socio del encargo obtiene información que podría haber llevado a la firma de auditoría a rehusar el encargo (véase el apartado 24), la documentación puede incluir explicaciones del modo en que el equipo del encargo trató la circunstancia.

A120. Una documentación suficientemente completa y detallada de las consultas realizadas a otros profesionales que impliquen cuestiones complejas o controvertidas contribuye al conocimiento de:

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

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 230

DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría 2-3

Fecha de entrada en vigor 4

Objetivo 5

Definiciones 6

Requerimientos

Preparación oportuna de la documentación de auditoría 7

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida 8-13

Compilación del archivo final de auditoría 14-16

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Preparación oportuna de la documentación de auditoría A1

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida A2-A20

Compilación del archivo final de auditoría A21-A24

Anexo: Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 230, *Documentación de auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de preparar la documentación de auditoría correspondiente a una auditoría de estados financieros. En el anexo se enumeran otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto. Los requerimientos específicos de documentación de otras NIA no limitan la aplicación de la presente NIA. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer requerimientos adicionales sobre documentación.

Naturaleza y propósitos de la documentación de auditoría

2. La documentación de auditoría que cumpla los requerimientos de esta NIA y los requerimientos específicos de documentación de otras NIA aplicables proporciona:

   (a) evidencia de las bases del auditor para llegar a una conclusión sobre el cumplimiento de los objetivos globales del auditor[1]; y

   (b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

3. La documentación de auditoría es útil para algunos propósitos adicionales, como son los siguientes:

   - Facilitar al equipo del encargo la planificación y ejecución de la auditoría.
   - Facilitar a los miembros del equipo del encargo responsables de la supervisión la dirección y supervisión del trabajo de auditoría, y el cumplimiento de sus responsabilidades de revisión de conformidad con la NIA 220[2].
   - 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[3] o con los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes[4].
   - Permitir realizar inspecciones externas de conformidad con los requerimientos legales, reglamentarios u otros que sean aplicables.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

5. El objetivo del auditor es preparar documentación que proporcione:

   (a) un registro suficiente y adecuado de las bases para el informe de auditoría; y

   (b) evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

---

1 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 11

2 NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados 15-17

3 NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartados 32-33, 35-38 y 48

4 NIA 220, apartado 2

Definiciones

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

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

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

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

      (i) los procesos de auditoría;

      (ii) las NIA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

      (iii) el entorno empresarial en el que la entidad opera; y

      (iv) las cuestiones de auditoría e información financiera relevantes para el sector en el que la entidad opera.

Requerimientos

Preparación oportuna de la documentación de auditoría

7. El auditor preparará la documentación de auditoría oportunamente. (Ref: Apartado A1)

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría

8. El auditor preparará documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de: (Ref: Apartados A2–A5, A16–A17)

   (a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en cumplimiento de las NIA y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: Apartados A6–A7)

   (b) los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados y la evidencia de auditoría obtenida; y

   (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría, las conclusiones alcanzadas sobre ellas, y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones. (Ref: Apartados A8–A11)

9. Al documentar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, el auditor dejará constancia de:

   (a) las características identificativas de las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas; (Ref: Apartado A12)

   (b) la persona que realizó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó dicho trabajo; y

   (c) la persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha revisión. (Ref: Apartado A13)

10. El auditor documentará las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad, y con otros, incluida la

naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones. (Ref: Apartado A14)

11. Si el auditor identifica información incongruente con la conclusión final de la auditoría con respecto a una cuestión significativa, el auditor documentará el modo en que trató dicha incongruencia. (Ref: Apartado A15)

Inaplicación de un requerimiento

12. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una NIA, el auditor documentará el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento, y los motivos de la inaplicación. (Ref: Apartados A18–A19)

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría

13. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor aplica procedimientos de auditoría nuevos o adicionales o alcanza conclusiones nuevas después de la fecha del informe de auditoría, el auditor documentará: (Ref: Apartado A20)

    (a) las circunstancias observadas;

    (b) los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales aplicados, la evidencia de auditoría obtenida, y las conclusiones alcanzadas, así como sus efectos sobre el informe de auditoría; y

    (c) la fecha y las personas que realizaron y revisaron los cambios en la documentación de auditoría.

Compilación del archivo final de auditoría

14. El auditor reunirá la documentación de auditoría en el archivo de auditoría y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final de auditoría oportunamente después de la fecha del informe de auditoría. (Ref: Apartados A21–A22)

15. Después de haber terminado la compilación del archivo final de auditoría, el auditor no eliminará ni descartará documentación de auditoría, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref: Apartado A23)

16. En circunstancias distintas a las previstas en el apartado 13, cuando el auditor considere necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de que se haya terminado la compilación del archivo final de auditoría, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, el auditor documentará: (Ref: Apartado A24)

    (a) los motivos específicos para hacerlas; y

    (b) la fecha y las personas que las realizaron y revisaron.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Preparación oportuna de la documentación de auditoría (Ref: Apartado 7)

A1. La preparación oportuna de documentación de auditoría suficiente y adecuada ayuda a mejorar la calidad de la auditoría y facilita una efectiva revisión y evaluación de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas antes de que el informe de auditoría se finalice. La documentación preparada después de haberse realizado el trabajo de auditoría será probablemente menos exacta que la que se prepara en el momento en que se realiza el trabajo.

Documentación de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida

Estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría (Ref: Apartado 8)

A2. La estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría dependerá de factores tales como:

- La dimensión y la complejidad de la entidad.
- La naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar.
- Los riesgos identificados de incorrección material.
- La significatividad de la evidencia de auditoría obtenida.
- La naturaleza y extensión de las excepciones identificadas.
- La necesidad de documentar una conclusión o la base para una conclusión que no resulte fácilmente deducible de la documentación del trabajo realizado o de la evidencia de auditoría obtenida.
- La metodología de la auditoría y las herramientas utilizadas.

A3. La documentación de auditoría puede registrarse en papel, en medios electrónicos o en otros medios. Algunos ejemplos de documentación de auditoría son:

- Programas de auditoría.
- Análisis.
- Memorandos relativos a cuestiones determinadas.
- Resúmenes de cuestiones significativas.
- Cartas de confirmación y de manifestaciones.
- Listados de comprobaciones.
- Comunicaciones escritas (incluido el correo electrónico) sobre cuestiones significativas.

El auditor puede incluir resúmenes o copias de los registros de la entidad (por ejemplo, de acuerdos y contratos específicos y significativos) como parte de la documentación de auditoría. La documentación de auditoría, sin embargo, no es sustitutiva de los registros contables de la entidad.

A4. No es necesario que el auditor incluya en la documentación de auditoría borradores reemplazados de papeles de trabajo o de estados financieros, notas que reflejen ideas preliminares o incompletas, copias previas de documentos posteriormente corregidos por errores tipográficos o de otro tipo, y duplicados de documentos.

A5. Las explicaciones verbales dadas por el auditor, por sí mismas, no constituyen un soporte adecuado del trabajo realizado por el auditor o de las conclusiones alcanzadas por éste, pero pueden utilizarse para explicar o aclarar información contenida en la documentación de auditoría.

Documentación del cumplimiento de las NIA (Ref: Apartado 8(a))

A6. En principio, el cumplimiento de los requerimientos de la presente NIA supondrá que la documentación de auditoría sea suficiente y adecuada en función de las circunstancias. Otras NIA contienen requerimientos específicos de documentación cuya finalidad es aclarar la aplicación de esta NIA en las circunstancias particulares indicadas en esas otras NIA. Los requerimientos específicos de documentación de otras NIA no limitan la aplicación de la presente NIA. Por otra parte, la ausencia de un requerimiento de documentación en una

determinada NIA no significa que no haya que preparar documentación como consecuencia del cumplimiento de dicha NIA.

A7. La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con las NIA. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio profesional aplicado, en una auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría. Por ejemplo:

- La existencia de un plan de auditoría adecuadamente documentado demuestra que el auditor ha planificado la auditoría.
- La existencia en el archivo de auditoría de una carta de encargo firmada demuestra que el auditor ha acordado las condiciones del encargo de la auditoría con la dirección o, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.
- Un informe de auditoría que contenga una opinión con salvedades sobre los estados financieros adecuadamente fundamentada demuestra que el auditor ha cumplido los requerimientos para expresar una opinión con salvedades de conformidad con las circunstancias especificadas en las NIA.
- En relación con los requerimientos aplicables con carácter general durante toda la auditoría, se puede demostrar su cumplimiento en el archivo de auditoría de varias formas:
    - Por ejemplo, puede no existir una única manera de documentar el escepticismo profesional del auditor. Sin embargo, la documentación de auditoría puede proporcionar evidencia del escepticismo profesional mostrado por el auditor de conformidad con las NIA. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, documentar el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.
    - Asimismo, a través de la documentación de auditoría se puede evidenciar de diversas formas que el socio del encargo se ha responsabilizado de la dirección, supervisión y realización de la auditoría de conformidad con las NIA. Esto puede incluir documentación sobre la oportuna participación del socio del encargo en aspectos de la auditoría, tales como su participación en las discusiones del equipo requeridas por la NIA 315 (Revisada 2019)[5].

Documentación de cuestiones significativas y de juicios profesionales significativos relacionados con estas (Ref: Apartado 8(c))

A8. Juzgar la significatividad de una cuestión requiere un análisis objetivo de los hechos y de las circunstancias. Como ejemplos de cuestiones significativas cabe señalar:

- Las cuestiones que dan lugar a riesgos significativos (como se definen en la NIA 315 (Revisada 2019)[6]).
- Los resultados de los procedimientos de auditoría que indiquen: (a) que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, o (b) la necesidad de revisar la anterior valoración de los riesgos de incorrección material realizada por el auditor y las respuestas de éste a dichos riesgos.

---

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

6 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l)

- 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 parte de la dirección.
- Las bases para la evaluación por el auditor de si una estimación contable y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.
- Las bases para las conclusiones del auditor sobre la autenticidad de un documento cuando se ha llevado a cabo una investigación adicional (tal como la correcta utilización de un experto o de procedimientos de confirmación) como consecuencia de condiciones identificadas durante la realización de la auditoría que llevaron al auditor a considerar que el documento podía no ser auténtico.
- Cuando es aplicable la NIA 701[7], 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

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

ejemplo, permite al equipo del encargo rendir cuentas de su trabajo y facilita la investigación de las excepciones o incongruencias. Las características identificativas varían según la naturaleza del procedimiento de auditoría y de la partida o cuestión sobre la que se han realizado pruebas. Por ejemplo:

- Para una prueba de detalle de las órdenes de compra generadas por la entidad, el auditor puede identificar los documentos seleccionados para su comprobación por fechas y números de orden de compra exclusivos.
- Para un procedimiento que requiera la selección o revisión de todas las partidas que superen un determinado importe especificado en una población dada, el auditor puede dejar constancia del alcance del procedimiento e identificar la población (por ejemplo, todos los asientos que superen un determinado importe en el libro diario).
- Para un procedimiento que requiera un muestreo sistemático en una población de documentos, el auditor puede identificar los documentos seleccionados dejando constancia del origen, el punto de partida y el intervalo de muestreo (por ejemplo, una muestra sistemática de albaranes de salida seleccionada del registro general de salidas que cubra el periodo de 1 de abril a 30 de septiembre, comenzando por el albarán número 12345 y seleccionando uno de cada 125 albaranes).
- Para un procedimiento que requiera realizar indagaciones entre determinado personal de la entidad, el auditor puede dejar constancia de las fechas de realización de las indagaciones y de los nombres y puestos ocupados por dicho personal.
- Para un procedimiento de observación, el auditor puede dejar constancia del proceso o cuestión objeto de observación, las correspondientes personas, sus respectivas responsabilidades, y la fecha y el modo en que se realizó la observación.

A13. La NIA 220 requiere que el auditor revise el trabajo de auditoría realizado mediante la revisión de la documentación de auditoría[8]. 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

[8] NIA 220, apartado 17

documentadas únicamente para informar o dar instrucciones a miembros del equipo del encargo, o para proporcionar evidencia de revisión por otros miembros del equipo (por ejemplo, no habrá cuestiones que documentar relacionadas con las discusiones de equipo o con la supervisión). No obstante, el socio del encargo cumplirá el requerimiento fundamental del apartado 8 de preparar documentación de auditoría que un auditor experimentado pueda comprender, ya que la documentación de auditoría puede estar sujeta a revisión por terceros, con fines de regulación u otros.

A17. En la preparación de la documentación de auditoría, al auditor de una entidad de pequeña dimensión le puede también resultar útil y eficiente registrar varios aspectos de la auditoría conjuntamente en un solo documento, con referencias a los papeles de trabajo que sirven de soporte, en su caso. El conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable, y de su sistema de control interno, la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría, la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320[9], 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[10] únicamente en los casos en los que:

(a) la NIA en su totalidad no sea aplicable (por ejemplo, si una entidad no tiene una función de auditoría interna, no es aplicable la NIA 610 (Revisada 2013)[11]); o

(b) el requerimiento incluya una condición y la condición no concurra (por ejemplo, el requerimiento de expresar una opinión modificada en caso de imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si no existe dicha imposibilidad).

Cuestiones surgidas después de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 13)

A20. Entre los ejemplos de circunstancias excepcionales están los hechos que llegan al conocimiento del auditor después de la fecha del informe de auditoría, pero que existían en dicha fecha y que, de haber sido conocidos en la misma, podrían haber motivado la corrección de los estados financieros o que el auditor expresara una opinión modificada en el informe de auditoría[12]. Los consiguientes cambios en la documentación de auditoría han de revisarse de conformidad con las responsabilidades de revisión establecidas en la NIA 220[13], 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

---

9 NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*

10 NIA 200, apartado 22

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

12 NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 14

13 NIA 220, apartado 16

oportunamente la compilación de los archivos de auditoría[14]. 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[15].

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[16]. 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[17].

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.

---

14 NICC 1, apartado 45

15 NICC 1, apartado A54

16 NICC 1, apartado 47

17 NICC 1, apartado A61

Anexo

(Ref: Apartado 1)

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

En este anexo se identifican los apartados de otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* – apartados 10–12
- NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros* – apartados 24-25
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartados 45–48
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* – apartado 30
- NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* – apartado 23
- NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros* – apartado 12
- NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material* – apartado 38
- NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría* – apartado 14
- NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados* – apartados 28–30
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartado 15
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 39
- NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 28
- NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 50
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos* – apartados 36–37
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartado 25

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 240

RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Características del fraude 2-3

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude 4-9

Fecha de entrada en vigor 10

Objetivos 11

Definiciones 12

Requerimientos

Escepticismo profesional 13-15

Discusión entre los miembros del equipo del encargo 16

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 17-25

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude 26-28

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude 29-34

Evaluación de la evidencia de auditoría 35-38

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo 39

Manifestaciones escritas 40

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad 41-43

Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad 44

Documentación 45-48

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Características del fraude A1-A5

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude A6-A7

Escepticismo profesional A8-A10

Discusión entre los miembros del equipo del encargo A11-A12

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas A13-A28

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude A29-A33

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude A34-A49

Evaluación de la evidencia de auditoría A50-A54

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo A55-A58

Manifestaciones escritas A59-A60

Comunicaciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad A61-A66

Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad A67-A69

Anexo 1: Ejemplos de factores de riesgo de fraude

Anexo 2: Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Anexo 3: Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en la auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla el modo de aplicar la NIA 315 (Revisada 2019)[1] y la NIA 330[2] en relación con los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Características del fraude

2. Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros sea o no intencionada.

3. Aunque “fraude” es un concepto jurídico amplio, a los efectos de las NIA al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y las debidas a una apropiación indebida de activos. Aunque el auditor puede tener indicios o, en casos excepcionales, identificar la existencia de fraude, el auditor no determina si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal. (Ref: Apartados A1–A7)

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

4. Los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son los principales responsables de la prevención y detección del fraude. Es importante que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, ponga gran énfasis en la prevención del fraude, lo que puede reducir las oportunidades de que éste se produzca, así como en la disuasión de dicho fraude, lo que puede persuadir a las personas de no cometer fraude debido a la probabilidad de que se detecte y se sancione. Esto implica el compromiso de crear una cultura de honestidad y comportamiento ético, que puede reforzarse mediante una supervisión activa por parte de los responsables del gobierno de la entidad. La supervisión por los responsables del gobierno de la entidad incluye prever la posibilidad de elusión de los controles o de que existan otro tipo de influencias inadecuadas sobre el proceso de información financiera, tales como intentos de la dirección de manipular los resultados con el fin de influir en la percepción que de ellos y de la rentabilidad de la empresa tengan los analistas.

Responsabilidades del auditor

5. El auditor que realiza una auditoría de conformidad con las NIA es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA[3].

6. Como se indica en la NIA 200[4], 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,

---

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

2 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

3 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A56–A57

4 NIA 200, apartado A56

la omisión deliberada del registro de transacciones o la realización al auditor de manifestaciones intencionadamente erróneas. Dichos intentos de ocultación pueden ser aún más difíciles de detectar cuando van acompañados de colusión. La colusión puede inducir al auditor a considerar que la evidencia de auditoría es convincente, cuando, en realidad, es falsa. La capacidad del auditor para detectar un fraude depende de factores tales como la pericia del que lo comete, la frecuencia y el alcance de la manipulación, el grado de colusión, la dimensión relativa de las cantidades individuales manipuladas y el rango jerárquico de las personas implicadas. Si bien el auditor puede ser capaz de identificar la existencia de oportunidades potenciales de cometer un fraude, puede resultarle difícil determinar si las incorrecciones en aspectos en los que resulta necesario ejercer el juicio, tales como las estimaciones contables, se deben a fraude o error.

7. Por otra parte, el riesgo de que el auditor no detecte una incorrección material debida a fraude cometido por la dirección es mayor que en el caso de fraude cometido por empleados, porque la dirección normalmente ocupa una posición que le permite, directa o indirectamente, manipular los registros contables, proporcionar información financiera fraudulenta o eludir los controles diseñados para prevenir que otros empleados cometan fraudes de ese tipo.

8. En el proceso de obtención de una seguridad razonable, el auditor es responsable de mantener una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, teniendo en cuenta la posibilidad de que la dirección eluda los controles y reconociendo el hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para la detección de errores pueden no serlo para la detección del fraude. Los requerimientos de la presente NIA se han diseñado para facilitar al auditor la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como el diseño de procedimientos destinados a detectar dicha incorrección.

9. El auditor puede tener responsabilidades adicionales establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el fraude, que podrían diferir o ir más allá de la presente y otras NIA, como, por ejemplo: (Ref: Apartado A6)

   (a) responder al incumplimiento o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos en relación con comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, evaluando lo adecuado de su respuesta al incumplimiento y determinando si son necesarias actuaciones adicionales;

   (b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a otros auditores (por ejemplo, en una auditoría de los estados financieros de un grupo); y

   (c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

   El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con esta NIA o con cualquier otra NIA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

11. Los objetivos del auditor son:

    (a) identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude;

    (b) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, mediante el diseño y la implementación de respuestas apropiadas; y

    (c) responder adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

Definiciones

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

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

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

Requerimientos

Escepticismo profesional

13. De conformidad con la NIA 200[5], el auditor mantendrá una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría, reconociendo que, a pesar de su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, es posible que exista una incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A8–A9)

14. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al auditor, éste llevará a cabo investigaciones detalladas. (Ref: Apartado A10)

15. Cuando las respuestas a las indagaciones ante la dirección o ante los responsables del gobierno de la entidad sean incongruentes, el auditor investigará dichas incongruencias.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo

16. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que se discuta entre los miembros del equipo del encargo y que el socio del encargo determine las cuestiones a comunicar a los miembros del equipo que no participen en la discusión[6]. La discusión pondrá un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude. La discusión se desarrollará obviando la opinión que los miembros del equipo del encargo puedan tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A11–A12)

---

[5] NIA 200, apartado 15

[6] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17–18

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

17. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y llevar a cabo las actividades relacionadas para obtener conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, como se requiere en la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor aplicará los procedimientos recogidos en los apartados 18 – 25 con el fin de obtener información para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

La dirección y otras personas de la entidad

18. El auditor realizará indagaciones ante la dirección sobre:

    (a) la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluidas la naturaleza, la extensión y la frecuencia de dichas valoraciones; (Ref: Apartados A13–A14)

    (b) el proceso seguido por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la dirección haya identificado o sobre el que haya sido informada, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar con respecto a los que sea posible que exista riesgo de fraude; (Ref: Apartado A15)

    (c) en su caso, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad; y

    (d) en su caso, la comunicación por la dirección a los empleados de su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético.

19. El auditor realizará indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad, con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que la afecten. (Ref: Apartados A16–A18)

20. Para aquellas entidades que cuenten con una función de auditoría interna, el auditor realizará indagaciones entre las personas adecuadas de la función con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que afecten a la entidad, así como para conocer sus opiniones acerca del riesgo de fraude. (Ref: Apartado A19)

Responsables del gobierno de la entidad

21. Salvo en el caso de que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección[7], el auditor obtendrá conocimiento del modo en que los responsables del gobierno de la entidad ejercen la supervisión de los procesos de la dirección destinados a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, así como de los controles que la dirección haya establecido para mitigar dichos riesgos. (Ref: Apartados A20–A22)

22. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el auditor realizará indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad para determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude, que afecten a la entidad. Estas indagaciones se realizan, en parte, para corroborar las respuestas a las indagaciones realizadas ante la dirección.

Identificación de relaciones inusuales o inesperadas

23. El auditor evaluará si las relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al aplicar procedimientos analíticos, incluidos los relacionados con cuentas de ingresos,

---

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

pueden indicar riesgos de incorrección material debida a fraude.

Otra información

24. El auditor tendrá en cuenta si otra información que haya obtenido indica la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartado A23)

Evaluación de factores de riesgo de fraude

25. El auditor evaluará si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude. Si bien los factores de riesgo de fraude no indican necesariamente su existencia, a menudo han estado presentes en circunstancias en las que se han producido fraudes y, por tanto, pueden ser indicativos de riesgos de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A24–A28)

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

26. De conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor identificará y evaluará los riesgos de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y en las afirmaciones relativas a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar[8].

27. Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos. El apartado 48 especifica la documentación que se requiere cuando el auditor concluye que la presunción no es aplicable en las circunstancias del encargo y que, por tanto, no ha identificado el reconocimiento de ingresos como un riesgo de incorrección material debida a fraude. (Ref: Apartados A29–A31)

28. El auditor tratará los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude como riesgos significativos y, en consecuencia, en la medida en que aún no se haya hecho, el auditor identificará los controles de la entidad que responden a dichos riesgos, y evaluará su diseño y determinará si han sido implementados[9]. (Ref: Apartados A32–A33)

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales

29. De conformidad con la NIA 330, el auditor determinará las respuestas globales necesarias frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros[10]. (Ref: Apartado A34)

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

    (a) asignará y supervisará al personal teniendo en cuenta los conocimientos, la cualificación y la capacidad de las personas a las que se les atribuyan responsabilidades significativas en el encargo, y su propia valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude; (Ref: Apartados A35–A36)

    (b) evaluará si la selección y la aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, y en especial las políticas relacionadas con mediciones subjetivas y con transacciones complejas, pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta originada por intentos de manipulación de los resultados por parte de la

---

8 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 28

9 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i) y 26(d)

10 NIA 330, apartado 5

dirección; e

(c) introducirá un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría. (Ref: Apartado A37)

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

31. De conformidad con la NIA 330, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones[11]. (Ref: Apartados A38–A41)

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos relacionados con la elusión de controles por parte de la dirección

32. La dirección se encuentra en una posición privilegiada para cometer fraude debido a su capacidad de manipular los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos mediante la elusión de controles que, por lo demás, operan eficazmente. Aunque el nivel de riesgo de que la dirección eluda los controles variará de una entidad a otra, la existencia del riesgo en sí está presente en todas las entidades. Dado el carácter imprevisible del modo en que dicha elusión podría producirse, es un riesgo de incorrección material debida a fraude y, por consiguiente, un riesgo significativo.

33. Con independencia de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de que la dirección eluda los controles, el auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de:

(a) Comprobar la adecuación de los asientos del libro diario registrados en el libro mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros. Para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría al respecto, el auditor:

(i) realizará indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el libro diario y otros ajustes;

(ii) seleccionará asientos del libro diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y

(iii) considerará la necesidad de comprobar los asientos del libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo. (Ref: Apartados A42–A45)

(b) Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de incorrección material debida a fraude. Al realizar esta revisión, el auditor:

(i) evaluará si los juicios formulados y las decisiones tomadas por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, aunque sean razonables considerados individualmente, indican un posible sesgo por parte de la dirección de la entidad que pueda representar un riesgo de incorrección material debida a fraude; de ser así, el auditor volverá a evaluar las estimaciones contables en su conjunto; y

(ii) llevará a cabo una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del periodo anterior. (Ref: Apartados A46–A48)

---

[11] NIA 330, apartado 6

(c) En el caso de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que, de algún modo, parezcan inusuales teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el auditor de la entidad y de su entorno, así como otra información obtenida durante la realización de la auditoría, el auditor evaluará si el fundamento empresarial de las transacciones (o su ausencia) indica que pueden haberse registrado con el fin de engañar a través de información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos. (Ref: Apartado A49)

34. El auditor determinará si, para responder a los riesgos identificados de que la dirección eluda los controles, necesita aplicar otros procedimientos de auditoría adicionales a los mencionados específicamente más arriba (es decir, cuando haya riesgos específicos adicionales de que la dirección eluda los controles que no estén cubiertos por los procedimientos aplicados para cumplir los requerimientos del apartado 33).

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartado A50)

35. El auditor evaluará si los procedimientos analíticos que se aplican en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, para alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad, indican un riesgo de incorrección material debida a fraude no reconocido previamente. (Ref: Apartado A51)

36. Si el auditor identifica una incorrección, evaluará si es indicativa de fraude. Si existe tal indicio, el auditor evaluará las implicaciones de la incorrección en relación con otros aspectos de la auditoría, especialmente en relación con la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección, reconociendo que un caso de fraude no suele producirse de forma aislada. (Ref: Apartado A52)

37. Si el auditor identifica una incorrección, sea o no material, y tiene razones para considerar que es o puede ser el resultado de un fraude, así como que está implicada la dirección (en especial, los miembros de la alta dirección), volverá a considerar la valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude y su consiguiente impacto en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría destinados a dar respuesta a los riesgos valorados. Al reconsiderar la fiabilidad de la evidencia obtenida anteriormente, el auditor tendrá también en cuenta si las circunstancias o las condiciones existentes indican la implicación de empleados, de la dirección o de terceros en una posible colusión. (Ref: Apartado A53)

38. Si el auditor confirma que los estados financieros contienen incorrecciones materiales debidas a fraude, o no puede alcanzar una conclusión al respecto, evaluará las implicaciones que este hecho tiene para la auditoría. (Ref: Apartado A54)

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo

39. Si, como consecuencia de una incorrección debida a fraude o a indicios de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que llevan a poner en duda su capacidad para seguir realizando la auditoría:

(a) determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables en función de las circunstancias, lo que incluye determinar si existe un requerimiento de que el auditor informe a la persona o personas que realizaron su nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras;

(b) considerará si procede renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten; y

(c) si el auditor renuncia:

(i) discutirá con el nivel adecuado de la dirección y los responsables del gobierno de la entidad la renuncia al encargo y los motivos de dicha renuncia; y

(ii) determinará si existe algún requerimiento profesional o legal que exija que el auditor informe de su renuncia al encargo, y de las razones para renunciar, a la persona o personas que realizaron el nombramiento del auditor o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras. (Ref: Apartados A55–A58)

Manifestaciones escritas

40. El auditor obtendrá de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas de que:

(a) reconocen su responsabilidad en el diseño, la implementación y el mantenimiento del control interno para prevenir y detectar el fraude.

(b) han revelado al auditor los resultados de la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude;

(c) han revelado al auditor su conocimiento de un fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad y en el que estén implicados:

(i) la dirección;

(ii) empleados que desempeñen funciones significativas en el control interno; u

(iii) otras personas, cuando el fraude pueda tener un efecto material en los estados financieros; y

(d) han revelado al auditor su conocimiento de cualquier denuncia de fraude, o de indicios de fraude, que afecten a los estados financieros de la entidad, realizada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros. (Ref: Apartados A59–A60)

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

41. Si el auditor identifica un fraude u obtiene información que indique la posible existencia de un fraude, se comunicará oportunamente con el nivel adecuado de dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades. (Ref: Apartados A61–A62)

42. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, si el auditor identifica un fraude, o tiene indicios de que puede existir un fraude en el que participen:

(a) la dirección;

(b) los empleados que desempeñan funciones significativas de control interno; u

(c) otras personas, cuando el fraude dé lugar a una incorrección material en los estados financieros,

el auditor se comunicará acerca de estas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. Si el auditor tiene indicios de la existencia de fraude en el que esté implicada la dirección, se comunicará acerca de estas sospechas con los responsables del gobierno de la entidad y discutirá con ellos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. Dichas comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad se requieren salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. (Ref: Apartados A61, A63–A65)

43. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, acerca de cualquier otra cuestión relativa a

fraude que, a su juicio, sea relevante para su responsabilidad. (Ref: Apartados A61, A66)

Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad

44. Si el auditor ha identificado un fraude, o tiene indicios de que lo haya, determinará si las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables: (Ref: Apartados A67–A69)

    (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.

    (b) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Documentación

45. En relación con la identificación y la valoración de los riesgos de incorrección material requerida por la NIA 315 (Revisada 2019)[12], el auditor incluirá en la documentación de auditoría evidencia de[13]:

    (a) las decisiones significativas que se hayan tomado durante la discusión mantenida entre los miembros del equipo del encargo en relación con la probabilidad de incorrección material en los estados financieros debida a fraude;

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

    (c) los controles identificados en el componente de actividades de control que responden a riesgos valorados de incorrección material debidos a fraude.

46. El auditor incluirá en la documentación de auditoría referente a las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material que exige la NIA 330[14]:

    (a) las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, y la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría, así como la relación que estos procedimientos tienen con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones; y

    (b) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidos los que se hayan diseñado para responder al riesgo de que la dirección eluda los controles.

47. En la documentación de auditoría, el auditor incluirá las comunicaciones sobre fraude que haya realizado a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad, a las autoridades reguladoras y a otros.

48. Si el auditor concluye que, en las circunstancias del encargo, no es aplicable la presunción de que existe un riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos, incluirá en la documentación de auditoría las razones que sustentan dicha conclusión.

***

[12] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 38

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

[14] NIA 330, apartado 28

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 libro diario, especialmente en fechas cercanas al cierre de un periodo contable, con el fin de manipular los resultados operativos o lograr otros objetivos.
- Ajustando indebidamente algunas hipótesis y cambiando los juicios en que se basa la estimación de saldos contables.
- Omitiendo, anticipando o difiriendo el reconocimiento en los estados financieros de hechos y transacciones que han ocurrido durante el periodo.
- Omitiendo, presentando de manera confusa o revelando con incorrecciones la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable o aquella necesaria para lograr una presentación fiel.
- Ocultando hechos que podrían afectar a las cantidades registradas en los estados financieros.
- Realizando transacciones complejas estructuradas de forma que falseen la situación financiera o los resultados de la entidad.
- Alterando los registros y las condiciones relativos a transacciones significativas e inusuales.

A5. La apropiación indebida de activos implica la sustracción de los activos de una entidad y, a menudo, se realiza por empleados en cantidades relativamente pequeñas e inmateriales. Sin embargo, la dirección también puede estar implicada, al tener, generalmente, una mayor capacidad para disimular u ocultar las apropiaciones indebidas de forma que sean difíciles de detectar. La apropiación indebida de activos puede lograrse de diversas formas, entre otras:

- Mediante una malversación de ingresos (por ejemplo, apropiación indebida de ingresos procedentes de cuentas a cobrar o desvío de importes recibidos por cuentas canceladas contablemente hacia cuentas bancarias personales).
- Por medio de la sustracción de activos físicos o de propiedad intelectual (por ejemplo, sustracción de existencias para uso personal o para su venta; sustracción de material de desecho para su reventa; colusión con la competencia al revelar datos tecnológicos a cambio de un pago).
- Haciendo que una entidad pague por bienes o servicios que no ha recibido (por ejemplo, pagos a proveedores ficticios, pago por los proveedores de comisiones ilegales a los agentes de compras de la entidad a cambio de sobrevalorar los precios, pagos a empleados ficticios).
- Utilizando los activos de la entidad para uso personal (por ejemplo, como garantía de un préstamo personal o de un préstamo a una parte vinculada).

La apropiación indebida de activos, a menudo, va acompañada de registros o documentos falsos o que inducen a error, a fin de ocultar que los activos han desaparecido o se han pignorado sin la debida autorización.

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

Responsabilidades del auditor (Ref: Apartado 9)

A6. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales*

de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y determine si son necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a otros auditores dentro de un grupo, incluido un socio del encargo del grupo, auditores de componentes u otros auditores que realizan trabajo en componentes de un grupo con fines distintos a la auditoría de los estados financieros del grupo[15].

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A7. Las responsabilidades del auditor del sector público con respecto al fraude pueden deberse a las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones aplicables a las entidades del sector público, o recogerse por separado en el mandato del auditor. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del sector público pueden no limitarse a la consideración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, sino también incluir una responsabilidad más amplia de considerar los riesgos de fraude.

Escepticismo profesional (Ref: Apartados 13–15)

A8. Mantener el escepticismo profesional requiere cuestionarse continuamente si la información y la evidencia de auditoría obtenidas indican que puede existir una incorrección material debida a fraude. Esto incluye tener en cuenta la fiabilidad de la información que va a utilizarse como evidencia de auditoría y controles identificados, en su caso, en el componente de actividades de control sobre su preparación y mantenimiento. Debido a las características del fraude, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

A9. Aunque no cabe esperar que el auditor no tenga en cuenta su experiencia pasada sobre la honestidad e integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, el escepticismo profesional del auditor es especialmente importante a la hora de considerar los riesgos de incorrección material debida a fraude, ya que puede haberse producido un cambio en las circunstancias.

A10. Una auditoría realizada de conformidad con las NIA raramente conlleva la comprobación de la autenticidad de documentos, y el auditor no ha sido formado para ello ni se espera que sea un experto en dicha comprobación[16]. Sin embargo, cuando el auditor identifique condiciones que le lleven a pensar que un documento puede no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado y que ese hecho no le ha sido revelado, posibles procedimientos para investigarlo con más detalle pueden ser:

- La confirmación directa con terceros.
- La utilización de un experto para que valore la autenticidad del documento.

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 16)

A11. La discusión con el equipo del encargo sobre el grado de exposición de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debidas a fraude:

- Proporciona una oportunidad para que los miembros del equipo del encargo con mayor experiencia compartan sus conocimientos sobre el modo en que los estados financieros pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude, y las

---

[15] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.16 - 360.18 A1 del Código de ética del IESBA.

[16] NIA 200, apartado A52

partidas a las que ello afecta.

- Permite al auditor determinar una respuesta adecuada a dicha exposición y decidir los miembros del equipo del encargo que aplicarán determinados procedimientos de auditoría.
- Permite al auditor determinar el modo en que se compartirán los resultados de los procedimientos de auditoría entre los miembros del equipo del encargo, así como la forma en la que se ha de tratar cualquier denuncia de fraude que pueda llegar a conocimiento del auditor.

A12. La discusión puede incluir cuestiones como las siguientes:

- Un intercambio de ideas entre los miembros del equipo del encargo sobre el modo en que piensan que los estados financieros de la entidad (así como los estados financieros individuales y la información a revelar) pueden estar expuestos a incorrecciones materiales debidas a fraude y las partidas a las que ello afecta, el modo en que la dirección podría proporcionar y ocultar la información financiera fraudulenta, y la manera en que podría producirse una apropiación indebida de los activos de la entidad.
- La consideración de las circunstancias que podrían ser indicativas de manipulación de resultados, así como de las posibles prácticas de la dirección para manipular los resultados que podrían generar información financiera fraudulenta.
- La consideración del riesgo de que la dirección pueda intentar presentar la información a revelar de un modo que pueda confundir en la comprensión de las cuestiones que se revelan (por ejemplo, incluyendo demasiada información no material o utilizando una terminología poco clara o ambigua).
- La consideración de los factores externos e internos conocidos que afecten a la entidad y que puedan suponer un incentivo o elemento de presión sobre la dirección u otras personas para cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de perpetrarlo y sean indicativos de una cultura o un entorno que permite a la dirección o a otras personas racionalizar la comisión de fraude.
- La consideración de la participación de la dirección en la supervisión de los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de apropiación indebida.
- La consideración de cualquier cambio inusual o inexplicado en el comportamiento o en el estilo de vida de los miembros de la dirección o de los empleados que haya llegado a conocimiento del equipo del encargo.
- La gran importancia de mantener un estado mental adecuado durante toda la auditoría con respecto a la posibilidad de que exista una incorrección material debida a fraude.
- La consideración de los tipos de circunstancias que, si concurriesen, podrían ser indicativas de la posibilidad de fraude.
- La consideración del modo en que se incorporará un elemento de imprevisibilidad en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría a aplicar.
- La consideración de los procedimientos de auditoría que se podrían seleccionar para responder a la exposición de los estados financieros de la entidad a incorrección material debida a fraude, y si determinados procedimientos de auditoría son más efectivos que otros.
- La consideración de cualquier denuncia de fraude de la que tenga conocimiento el auditor.

- La consideración del riesgo de que la dirección eluda los controles.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Indagaciones ante la dirección

Valoración por la dirección de los riesgos de incorrección material debida a fraude (Ref: Apartado 18(a))

A13. La dirección asume la responsabilidad del control interno de la entidad y de la preparación de sus estados financieros. En consecuencia, es adecuado que el auditor realice indagaciones ante la dirección sobre la valoración que la propia dirección hace del riesgo de fraude, así como de los controles que se han establecido para prevenirlo y detectarlo. La naturaleza, extensión y frecuencia de la valoración por parte de la dirección de dicho riesgo y de los controles pueden variar de una entidad a otra. En algunas entidades, es posible que la dirección realice valoraciones detalladas con una periodicidad anual o como parte de un seguimiento continuo. En otras entidades, la valoración por la dirección puede ser menos formal y menos frecuente. La naturaleza, la extensión y la frecuencia de la valoración realizada por la dirección son relevantes para que el auditor tenga conocimiento del entorno de control de la entidad. Por ejemplo, el hecho de que la dirección no haya realizado una valoración del riesgo de fraude puede ser indicativo, en algunas circunstancias, de la escasa importancia que la dirección concede al control interno.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A14. En algunas entidades, especialmente en las de pequeña dimensión, la valoración por la dirección puede centrarse en los riesgos de fraude o de apropiación indebida de activos por parte de los empleados.

Proceso seguido por la dirección para identificar y responder al riesgo de fraude (Ref: Apartado 18(b))

A15. En entidades con varias ubicaciones, los procesos establecidos por la dirección pueden comprender el seguimiento, a distintos niveles, de las distintas ubicaciones operativas, o los distintos segmentos de negocio. La dirección también puede haber identificado determinadas ubicaciones o segmentos de negocio en los que sea más probable que exista riesgo de fraude.

Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref: Apartado 19)

A16. Las indagaciones del auditor ante la dirección pueden proporcionar información útil relativa a los riesgos de que existan, en los estados financieros, incorrecciones materiales derivadas de fraudes cometidos por los empleados. Sin embargo, es probable que dichas indagaciones no proporcionen información útil con respecto a los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraudes cometidos por la dirección. La indagación entre otras personas de la entidad puede dar a dichas personas la oportunidad de transmitir al auditor información que, de otro modo, no sería transmitida.

A17. Ejemplos de otras personas de la entidad entre las que el auditor puede realizar directamente indagaciones sobre la existencia o la sospecha de fraude son, entre otros:

- Personal operativo que no participe directamente en el proceso de información financiera.
- Empleados con distintos niveles de autoridad.
- Empleados que participen en la generación, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales, y aquellos que supervisen o controlen a dichos empleados.
- Asesores jurídicos internos.

- El responsable de ética o cargo equivalente.
- La persona o personas encargadas del tratamiento de las denuncias de fraude.

A18. La dirección, con frecuencia, está en situación de privilegio para cometer fraude. Por consiguiente, el auditor, al evaluar las respuestas de la dirección a sus indagaciones con una actitud de escepticismo profesional, puede juzgar necesario corroborar las respuestas a sus indagaciones con otra información.

Indagaciones ante los auditores internos (Ref: Apartado 20)

A19. La NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013) establecen requerimientos y proporcionan orientaciones aplicables a las auditorías de entidades que cuentan con una función de auditoría interna[17]. Para el cumplimiento de los requerimientos de estas NIA, en el contexto del fraude, el auditor puede indagar sobre actividades específicas de la función, como, por ejemplo:

- Los procedimientos que, en su caso, la función de auditoría interna haya aplicado durante el ejercicio para detectar fraudes.
- Si la dirección ha respondido satisfactoriamente ante cualquier hallazgo derivado de dichos procedimientos.

Conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 21)

A20. Los responsables del gobierno de la entidad supervisan los sistemas de la entidad destinados al seguimiento de riesgos, el control financiero y el cumplimiento de la normativa legal. En muchos países, las prácticas de gobierno corporativo están bien desarrolladas y los responsables del gobierno de la entidad desempeñan una función activa en la supervisión de la valoración por parte de la entidad del riesgo de fraude y de los controles que responden a esos riesgos. Teniendo en cuenta que las competencias de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección pueden variar en función de las entidades y de los países, es importante que el auditor conozca las competencias que corresponden a cada uno, a fin de poder llegar a comprender la supervisión ejercida por las personas competentes[18].

A21. El conocimiento de la supervisión ejercida por los responsables del gobierno de la entidad puede aportar información sobre el grado de susceptibilidad de la entidad a fraude de la dirección, la adecuación de los controles que responden a los riesgos de fraude y la competencia e integridad de la dirección. El auditor puede obtener este conocimiento por distintas vías, tales como la asistencia a reuniones en las que se discutan dichas cuestiones, la lectura de las actas de dichas reuniones o indagaciones ante los responsables del gobierno de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A22. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Este puede ser el caso de una entidad de pequeña dimensión en la que un único propietario dirige la entidad y ninguna otra persona ejerce funciones de gobierno. En esos casos, el auditor, por lo general, no toma ninguna medida al respecto porque no existe supervisión separada de la dirección.

Consideración de otra información (Ref: Apartado 24)

A23. Además de la información obtenida mediante la aplicación de procedimientos analíticos,

---

17 NIA 315 (Revisada 2019), apartados 14(a) y 24(a)(ii) y NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*

18 Los apartados A1-A8 de la NIA 260 (Revisada) tratan de las personas con las que el auditor se comunica cuando no está bien definida la estructura de gobierno de la entidad.

puede ser útil, a fin de identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude, considerar otra información sobre la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad. La discusión entre los miembros del equipo puede proporcionar información útil para la identificación de dichos riesgos. Adicionalmente, la información obtenida en los procesos seguidos por el auditor de cara a la aceptación y continuidad de clientes, y la experiencia adquirida en otros encargos realizados para la entidad, como, por ejemplo, encargos de revisión de información financiera intermedia, pueden ser relevantes para identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Evaluación de los factores de riesgo de fraude (Ref: Apartado 25)

A24. El hecho de que el fraude generalmente se oculte puede hacer muy difícil su detección. Sin embargo, el auditor puede identificar hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o un elemento de presión para cometer fraude, o que proporcionen una oportunidad para cometerlo (factores de riesgo de fraude). Por ejemplo:

- la necesidad de satisfacer las expectativas de terceros para obtener fondos propios adicionales puede suponer una presión para cometer fraude.
- la concesión de primas significativas si se alcanzan objetivos de beneficios poco realistas puede suponer un incentivo para cometer fraude; y
- un entorno de control que no sea eficaz puede suponer una oportunidad para cometer fraude.

A25. No es fácil clasificar los factores de riesgo de fraude por orden de importancia. La significatividad de los factores de riesgo de fraude varía mucho. Algunos de dichos factores estarán presentes en entidades en las que las circunstancias concretas no presentan riesgos de incorrección material. Por consiguiente, la determinación de si existe un factor de riesgo de fraude y de si debe tenerse en cuenta al valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude exige la aplicación del juicio profesional.

A26. En el anexo 1, se recogen ejemplos de factores de riesgo de fraude relacionados con la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Dichos factores de riesgo ilustrativos se clasifican en función de tres condiciones que, generalmente, están presentes cuando existe fraude:

- la existencia de un incentivo o presiones para cometer fraude;
- la percepción de una oportunidad para cometer fraude y
- la capacidad de racionalizar la acción fraudulenta.

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos, presiones u oportunidades que surgen de condiciones que originan susceptibilidad de incorrección, antes de considerar los controles. Los factores de riesgo de fraude, que incluyen el sesgo intencionado de la dirección son, en la medida en la que afectan al riesgo inherente, factores de riesgo inherente[19]. Los factores de riesgo de fraude también pueden estar relacionados con condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad que proporcionan una oportunidad para cometer fraude o que pueden afectar a la actitud de la dirección o a su capacidad de racionalizar acciones fraudulentas. Los factores de riesgo de fraude indicativos de una actitud que permite la racionalización de la acción fraudulenta pueden no ser susceptibles de observación por parte del auditor. Sin embargo, el auditor puede llegar a conocer la existencia de dicha información a través, por ejemplo, del conocimiento

[19] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f)

requerido del entorno de control de la entidad[20].. Aunque los factores de riesgo de fraude descritos en el Anexo 1 cubren un amplio espectro de situaciones a las que pueden enfrentarse los auditores, son sólo ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo.

A27. Las características en cuanto a la dimensión, complejidad y propiedad de la entidad ejercen una influencia significativa en la consideración de los factores de riesgo de fraude relevantes. Por ejemplo, en el caso de una entidad de gran dimensión, puede haber factores que, generalmente, limitan las conductas improcedentes de la dirección, tales como:

- Una supervisión eficaz por parte de los responsables del gobierno de la entidad.
- Una función de auditoría interna eficaz.
- La existencia y aplicación de un código de conducta escrito.

Asimismo, los factores de riesgo de fraude que se tienen en cuenta en el nivel operativo de un segmento de negocio pueden ofrecer una perspectiva distinta si se comparan con la que se obtiene al considerar toda la entidad en su conjunto.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A28. En el caso de una entidad de pequeña dimensión, es posible que ninguna o sólo algunas de las anteriores consideraciones sean aplicables, o que sean menos relevantes. Por ejemplo, es posible que una entidad de pequeña dimensión no tenga un código de conducta escrito, pero, en su lugar, pueda haber desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético, a través de la comunicación verbal y el ejemplo de la dirección. El hecho de que sea una sola persona la que ejerza la dirección de una entidad de pequeña dimensión no supone, en sí mismo, en general, un indicio de que la dirección no observe y transmita una actitud adecuada en relación con el control interno y el proceso de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización por la dirección puede compensar controles que, de otro modo, serían deficientes, y reducir los riesgos de fraude de los empleados. Sin embargo, el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia en el control interno, ya que ofrece a la dirección la posibilidad de eludir los controles.

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

Riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos (Ref: Apartado 27)

A29. Las incorrecciones materiales debidas a información financiera fraudulenta relacionada con el reconocimiento de ingresos suelen tener su origen en una sobrevaloración de los ingresos mediante, por ejemplo, su reconocimiento anticipado o el registro de ingresos ficticios. También pueden tener su origen en una infravaloración de los ingresos, mediante, por ejemplo, el traspaso indebido de ingresos a un periodo posterior.

A30. Los riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos pueden ser mayores en unas entidades que en otras. Por ejemplo, pueden existir elementos de presión o incentivos para que la dirección proporcione información financiera fraudulenta mediante el reconocimiento indebido de ingresos en el caso de entidades cotizadas cuando, por ejemplo, el resultado se mide en términos de crecimiento interanual de los ingresos o de los beneficios. De igual modo, por ejemplo, puede haber mayor riesgo de fraude en el reconocimiento de ingresos en entidades que generan una parte sustancial de sus ingresos ordinarios a través de ventas en efectivo.

A31. La presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos puede refutarse. Por ejemplo, el auditor puede concluir que no hay riesgo de incorrección

---

[20] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21

material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos en el caso de que haya un solo tipo simple de transacción generadora de ingresos, como, por ejemplo, ingresos por arrendamiento procedentes de una única propiedad arrendada.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude y conocimiento de los correspondientes controles de la entidad (Ref: Apartado 28)

A32. La dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y la extensión de los riesgos que decide asumir[21]. En la determinación de los controles que se van a implementar para prevenir y detectar el fraude, la dirección tiene en cuenta el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude. Al realizar dicha consideración, es posible que la dirección llegue a la conclusión de que no es eficaz, en términos de coste, implementar y mantener un determinado control en relación con la reducción de los riesgos de incorrección material debida a fraude que supondrá dicho control.

A33. Por ello es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude. En la identificación de los controles que responden a los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor puede llegar a saber, por ejemplo, que la dirección ha decidido conscientemente aceptar los riesgos asociados a una falta de segregación de funciones. La información obtenida de la identificación de esos controles, y de la evaluación de su diseño, y de la determinación de si han sido implementados también puede ser útil a la hora de identificar los factores de riesgo de fraude que pueden afectar a la valoración por el auditor del riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales debidas a fraude.

Respuesta a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Respuestas globales (Ref: Apartado 29)

A34. La determinación de respuestas de carácter global para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, generalmente, incluye considerar el modo en que la realización de la auditoría en su conjunto puede reflejar un escepticismo profesional acentuado, por ejemplo, mediante:

- Una mayor sensibilidad al seleccionar la naturaleza y extensión de la documentación a examinar como soporte de transacciones consideradas materiales.
- Un mayor reconocimiento de la necesidad de corroborar las explicaciones o las manifestaciones de la dirección sobre cuestiones consideradas materiales.

También implica hacer consideraciones más generales adicionalmente a los procedimientos específicos previstos; dichas consideraciones comprenden las cuestiones enumeradas en el apartado 30 que se comentan a continuación.

Asignación y supervisión del personal (Ref: Apartado 30(a))

A35. El auditor puede responder a los riesgos identificados de incorrección material debida a fraude mediante, por ejemplo, la asignación adicional de otras personas con cualificación y conocimientos especializados, tales como expertos legales y en tecnologías de la información, o asignando al encargo personas más experimentadas.

A36. El alcance de la supervisión refleja la valoración por parte del auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude y las competencias de los miembros del equipo del encargo que realizan el trabajo.

---

[21] NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3

Imprevisibilidad en la selección de los procedimientos de auditoría (Ref: Apartado 30(c))

A37. Es importante incorporar un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría que van a aplicarse, ya que las personas de la entidad que estén familiarizadas con los procedimientos de auditoría normalmente aplicados en los encargos pueden estar más capacitadas para ocultar la información financiera fraudulenta. Esto puede conseguirse, por ejemplo, mediante:

- La aplicación de procedimientos sustantivos sobre determinados saldos contables y afirmaciones en relación con los cuales no se harían pruebas si se atendiera a su importancia relativa o riesgo.
- El ajuste del momento de realización de los procedimientos de auditoría de forma que difiera del que sería previsible.
- La utilización de métodos de muestreo diferentes.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en diversas ubicaciones o en una determinada ubicación sin previo aviso.

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones (Ref: Apartado 31)

A38. Las respuestas del auditor frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en las afirmaciones pueden incluir el cambio de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría de la siguiente forma:

- Es posible que sea necesario cambiar la naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar a fin de obtener evidencia de auditoría que sea más fiable y relevante, o para obtener información adicional que la corrobore. Esto puede afectar tanto al tipo de procedimientos de auditoría que se van a aplicar como a la combinación de ellos. Por ejemplo:
  - Puede adquirir más importancia la observación o inspección física de determinados activos, o el auditor puede decidir utilizar técnicas de auditoría asistidas por ordenador para obtener más evidencia sobre los datos registrados en cuentas significativas o en archivos electrónicos de transacciones.
  - El auditor puede diseñar procedimientos para obtener información adicional que corrobore lo anterior. Por ejemplo, si el auditor detecta que la dirección sufre presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que la dirección esté sobrevalorando las ventas mediante acuerdos de ventas que contengan términos que no permiten el reconocimiento de ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su entrega. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, prever confirmaciones externas no sólo para confirmar los saldos pendientes, sino también para verificar los detalles de los contratos de venta, entre ellos la fecha, cualquier derecho de devolución y los plazos de entrega. Adicionalmente, el auditor podría considerar eficaz complementar dichas confirmaciones externas con indagaciones realizadas entre el personal de la entidad no dedicado a tareas financieras sobre cualquier modificación de los contratos de venta y de los plazos de entrega.
- Puede ser necesario modificar el momento de realización de los procedimientos sustantivos. El auditor puede concluir que la realización de pruebas sustantivas al cierre del periodo, o en fechas cercanas a dicho cierre, hace frente de mejor manera a un riesgo valorado de incorrección material debida a fraude. El auditor puede concluir

que, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección intencionada o de manipulación, no serían eficaces procedimientos de auditoría que extrapolaran al cierre del periodo las conclusiones de la auditoría obtenidas en una fecha intermedia anterior. Por el contrario, dado que una incorrección intencionada -por ejemplo, una incorrección que implique un reconocimiento indebido de ingresos– puede haberse iniciado en un periodo intermedio, el auditor puede decidir aplicar procedimientos sustantivos a transacciones que hayan tenido lugar con anterioridad o durante todo el periodo.

- La extensión de los procedimientos aplicados refleja la valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude. Por ejemplo, puede resultar adecuado aumentar el tamaño de las muestras o aplicar procedimientos analíticos con mayor grado de detalle. Asimismo, las técnicas de auditoría asistidas por ordenador pueden permitir la realización de pruebas más exhaustivas de transacciones electrónicas y archivos contables. Dichas técnicas pueden emplearse para seleccionar las transacciones de la muestra a partir de los archivos electrónicos clave, para clasificar transacciones con características específicas o para realizar pruebas sobre el total de la población, en lugar de hacerlo sobre una muestra.

A39. Si el auditor identifica un riesgo de incorrección material debida a fraude que afecta a la cantidad de existencias, el examen de los registros de las existencias de la entidad puede ayudar a identificar las ubicaciones o las partidas que requieren una atención específica durante el recuento físico de existencias, o después de éste. Dicha revisión puede llevar a la decisión de observar el recuento de existencias en determinadas ubicaciones sin previo aviso, o a realizar recuentos de existencias en todas las ubicaciones en una misma fecha.

A40. Puede ocurrir que el auditor identifique un riesgo de incorrección material debida a fraude que afecte a varias cuentas y afirmaciones. Estas pueden referirse a la valoración de activos, las estimaciones relacionadas con transacciones específicas (como adquisiciones, reestructuraciones o enajenaciones de un segmento del negocio) y otras obligaciones significativas devengadas (como pensiones y otras obligaciones de pago por jubilación, u obligaciones relativas a daños medioambientales). El riesgo también puede estar relacionado con cambios significativos en las hipótesis relativas a estimaciones recurrentes. La información reunida durante la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno puede facilitar al auditor la evaluación de la razonabilidad de estas estimaciones de la dirección, y de los juicios e hipótesis subyacentes. Asimismo, una revisión retrospectiva de juicios e hipótesis similares de la dirección que se hayan aplicado en periodos anteriores puede proporcionar información sobre la razonabilidad de los juicios e hipótesis en los que se basan las estimaciones de la dirección.

A41. En el anexo 2 se muestran ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude, incluidos ejemplos que ilustran la incorporación de un elemento de imprevisibilidad. El anexo incluye ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material que resultan tanto de la información financiera fraudulenta, incluida la información financiera fraudulenta originada por el reconocimiento de ingresos, como de la apropiación indebida de activos.

Procedimientos de auditoría que responden a riesgos relacionados con la elusión de controles por parte de la dirección

Asientos en el libro diario y otros ajustes (Ref: Apartado 33(a))

A42. La incorrección material en los estados financieros debida a fraude implica a menudo la manipulación del proceso de información financiera mediante el registro indebido o no autorizado de asientos en el libro diario. Esto puede ocurrir a lo largo de todo el ejercicio o al cierre del periodo, o mediante la realización de ajustes por la dirección de cantidades

registradas en los estados financieros que no se reflejan en asientos en el libro diario, por ejemplo, mediante los ajustes y reclasificaciones de consolidación.

A43. Asimismo, es importante que el auditor considere los riesgos de incorrección material asociados a la indebida elusión de los controles sobre los asientos en el libro diario[22], ya que los procesos y controles automatizados pueden reducir el riesgo de error involuntario, pero no evitan el riesgo de que las personas puedan eludir, indebidamente, dichos procesos automatizados, por ejemplo, cambiando los importes que se traspasan automáticamente al libro mayor o al sistema de información financiera. Además, en el caso de que se utilicen tecnologías de la información para transferencia automática de la información, puede haber escasa o nula evidencia visible de dicha intervención en los sistemas de información.

A44. Para la identificación y la selección de los asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas, así como para la determinación del método apropiado para examinar el soporte subyacente a los elementos seleccionados, son relevantes las siguientes cuestiones:

- *La identificación y la valoración del riesgo de incorrección material debida a fraude* – La presencia de factores de riesgo de fraude y otra información obtenida durante la identificación y valoración por el auditor del riesgo de incorrección material debida a fraude pueden ayudarle en la identificación de los tipos específicos de asientos del libro diario y otros ajustes sobre los que se van a realizar pruebas.
- *Los controles que se han implementado sobre los asientos en el libro diario y otros ajustes* – Controles eficaces sobre la preparación y anotación de asientos en el libro diario, así como sobre otros ajustes pueden reducir la extensión de las pruebas sustantivas necesarias, siempre y cuando el auditor haya realizado pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
- *El proceso de información financiera de la entidad y la naturaleza de la evidencia que se puede obtener* – En numerosas entidades, el procesamiento rutinario de las transacciones conlleva la combinación de controles manuales y automatizados. De forma similar, el procesamiento de asientos en el libro diario y otros ajustes puede conllevar controles manuales y automatizados. En el caso de que se utilicen tecnologías de la información en el proceso de información financiera, es posible que los asientos en el libro diario y otros ajustes sólo existan en formato electrónico.
- *Las características de los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos* – Los asientos en el libro diario y otros ajustes indebidos suelen tener unas características identificativas únicas. Dichas características pueden ser, entre otras: a) asientos realizados en cuentas que no corresponden, inusuales o poco utilizadas; b) asientos realizados por personas que normalmente no realizan asientos en el libro diario; c) asientos registrados al cierre del periodo, o con posterioridad al cierre, cuya explicación o descripción sea escasa o inexistente; d) asientos realizados antes o durante la preparación de los estados financieros que no tengan números de cuenta, o e) asientos que contengan números redondos o con terminaciones coincidentes.
- *La naturaleza y complejidad de las cuentas* – Pueden realizarse asientos en el libro diario o ajustes indebidos en cuentas: a) que contengan transacciones de naturaleza compleja o inusual; b) que contengan estimaciones significativas y ajustes al cierre del periodo significativos; c) que en el pasado hayan mostrado tendencia a contener incorrecciones; d) que no se 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

---

[22] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a) (ii)

auditorías de entidades que tienen varias ubicaciones o componentes, se estudiará la necesidad de seleccionar asientos en el libro diario de varias ubicaciones.

- *Asientos en el libro diario y otros ajustes procesados fuera del curso normal de los negocios* – Los asientos en el libro diario que no son estándar pueden no estar sujetos a la misma naturaleza y extensión de los controles que los asientos que se utilizan de forma recurrente para registrar mensualmente transacciones tales como ventas, compras y desembolsos de efectivo.

A45. El auditor aplicará su juicio profesional para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comprobación de los asientos en el libro diario y otros ajustes. Sin embargo, teniendo en cuenta que los asientos en el libro diario y otros ajustes fraudulentos a menudo se realizan al cierre de un periodo de información, el apartado 33(a)(ii) requiere que el auditor seleccione los asientos en el libro diario y otros ajustes que se hayan hecho en dicha fecha. Asimismo, dado que las incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a fraude pueden producirse a lo largo de todo el periodo y pueden implicar grandes esfuerzos para ocultar el modo en que se ha llevado a cabo el fraude, el apartado 33(a)(iii) requiere que el auditor considere si también es necesario comprobar los asientos en el libro diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo.

Estimaciones contables (Ref: Apartado 33(b))

A46. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección realice una serie de juicios o hipótesis que afectan a estimaciones contables significativas, así como que haga el seguimiento de la razonabilidad de dichas estimaciones de forma continua. La información financiera fraudulenta a menudo se proporciona mediante incorrecciones intencionadas en las estimaciones contables. Esto puede hacerse, por ejemplo, mediante la infravaloración o la sobrevaloración, en un mismo sentido, de todas las provisiones o reservas, bien para distribuir los beneficios entre dos o más periodos contables, bien para alcanzar un nivel de beneficios determinado con el fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad.

A47. El propósito de una revisión retrospectiva de los juicios e hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del ejercicio anterior es determinar si hay indicios de un posible sesgo de la dirección. No se pretende cuestionar los juicios profesionales del auditor formulados en el ejercicio anterior, que se basaron en la información disponible en ese momento.

A48. La NIA 540 (Revisada) también requiere una revisión retrospectiva[23]. Dicha revisión se realiza como procedimiento de valoración del riesgo con el fin de obtener información sobre la eficacia de las estimaciones contables anteriores, evidencia de auditoría sobre el desenlace o, cuando proceda, para la consiguiente nueva estimación posterior realizadas por la dirección para sustentar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material del periodo actual, y como evidencia de auditoría de cuestiones que puede ser necesario revelar en los estados financieros, como la incertidumbre en la estimación. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de los juicios e hipótesis de la dirección en busca de sesgos que puedan representar un riesgo de incorrección material debida a fraude, de conformidad con la presente NIA, puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión requerida por la NIA 540(Revisada).

Fundamento empresarial de transacciones significativas (Ref: Apartado 33(c))

A49. Los indicadores que pueden sugerir la posibilidad de que las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o inusuales por cualquier otro motivo, se hayan registrado con el fin de engañar a través de información financiera

[23] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 14

fraudulenta o para ocultar una apropiación indebida de activos, son, entre otros, los siguientes:

- La forma de dichas transacciones parece excesivamente compleja (por ejemplo, en la transacción participan varias entidades de un grupo consolidado o múltiples terceros no vinculados).
- La dirección no ha discutido la naturaleza ni la contabilización de dichas transacciones con los responsables del gobierno de la entidad, y la documentación es inadecuada.
- La dirección se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.
- Transacciones en las que participan partes vinculadas no consolidadas, incluidas entidades con cometido especial, no han sido revisadas o aprobadas adecuadamente por los responsables del gobierno de la entidad.
- En las transacciones participan partes vinculadas no identificadas anteriormente o partes que carecen de la sustancia económica o de la capacidad financiera necesarias para llevar a cabo la transacción sin ayuda de la entidad que está siendo auditada.

Evaluación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 35–38)

A50. La NIA 330 requiere que el auditor, basándose en los procedimientos de auditoría aplicados y en la evidencia de auditoría obtenida, evalúe si las valoraciones del riesgo de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas[24]. Esta evaluación es principalmente una cuestión cualitativa que se basa en el juicio del auditor. Dicha evaluación puede proporcionar más información sobre los riesgos de incorrección material debida a fraude, así como sobre la necesidad de aplicar procedimientos de auditoría adicionales o diferentes. En el anexo 3 se muestran ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de fraude.

Procedimientos analíticos realizados en una fecha próxima a la finalización de la auditoría para alcanzar una conclusión global (Ref: Apartado 35)

A51. La determinación de las tendencias y relaciones concretas que pueden indicar la existencia de un riesgo de incorrección material debida a fraude requiere la aplicación del juicio profesional. Las relaciones inusuales que afectan a los ingresos y resultados al cierre del ejercicio son especialmente relevantes. Pueden incluir, por ejemplo: importes inusualmente elevados de ingresos que se registran en las últimas semanas del periodo de información, o transacciones inusuales; o bien ingresos incongruentes con las tendencias de los flujos de efectivo procedentes de las operaciones.

Consideración de las incorrecciones identificadas (Ref: Apartados 36–38)

A52. Teniendo en cuenta que el fraude implica un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo o cierta racionalización del acto, es improbable que un caso de fraude se produzca de forma aislada. En consecuencia, casos tales como la existencia de numerosas incorrecciones en una ubicación concreta, aun cuando el efecto acumulativo no sea material, pueden ser indicio de riesgo de incorrección material debida a fraude.

A53. Las implicaciones del fraude identificado dependen de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude que en otro caso sería insignificante, puede ser significativo si en él participa la alta dirección. En dichas circunstancias, puede cuestionarse la fiabilidad de la evidencia previamente obtenida, ya que puede haber reservas sobre la integridad y la veracidad de las manifestaciones realizadas y sobre la autenticidad de los registros contables y de la

[24] NIA 330, apartado 25

documentación. Asimismo, cabe la posibilidad de colusión en la que participen empleados, la dirección o terceros.

A54. La NIA 450[25] y la NIA 700 (Revisada)[26] establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la evaluación y el tratamiento de las incorrecciones y su efecto en la opinión del auditor expresada en el informe de auditoría.

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo (Ref: Apartado 39)

A55. Algunos ejemplos de situaciones excepcionales que pueden surgir y cuestionar la capacidad del auditor para seguir realizando la auditoría son:

- la entidad no adopta las medidas adecuadas con respecto al fraude que el auditor considera necesarias en esas circunstancias, incluso cuando el fraude no sea material para los estados financieros;
- la consideración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude y los resultados de las pruebas de auditoría indican la existencia de un riesgo significativo de fraude que resulte material y generalizado; o
- el auditor tiene reservas significativas acerca de la competencia o la integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

A56. No es posible describir de forma categórica el momento en el que es adecuado renunciar al encargo, debido a la diversidad de circunstancias que pueden surgir. Entre los factores que afectan a la conclusión del auditor se incluyen las implicaciones derivadas de la participación de un miembro de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (lo que puede afectar a la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección), así como los efectos en el auditor de continuar la relación con la entidad.

A57. El auditor tiene responsabilidades profesionales y legales en dichas circunstancias, y estas responsabilidades pueden variar según el país. En algunos países, por ejemplo, el auditor puede estar autorizado, u obligado, a efectuar una declaración o a informar a la persona o personas que realizaron el nombramiento del auditor o, en algunos casos, a autoridades reguladoras. Teniendo en cuenta la naturaleza excepcional de las circunstancias y la necesidad de atender a los requerimientos legales, el auditor puede considerar adecuado solicitar asesoramiento jurídico para decidir si renuncia al encargo, así como determinar la forma de proceder adecuada, incluida la posibilidad de informar a los accionistas, a las autoridades reguladoras o a otras personas[27].

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A58. En muchos casos, en el sector público, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de renunciar al encargo.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 40)

A59. La NIA 580[28] 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

---

25 NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*

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

27 El Código de ética del IESBA, proporciona orientaciones sobre las comunicaciones con el auditor que sustituye al auditor actual.

28 NIA 580, *Manifestaciones escritas*

interno diseñado, implementado y mantenido con el fin de prevenir y detectar el fraude.

A60. Debido a la naturaleza del fraude y a las dificultades que encuentran los auditores para detectar incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a fraude, es importante que el auditor obtenga manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, en las que confirmen que le han revelado:

(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 41–43)

A61. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un fraude a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación a la dirección (Ref: Apartado 41)

A62. Si el auditor obtiene evidencia de que existe o puede existir fraude, es importante que este hecho se ponga en conocimiento del nivel adecuado de la dirección tan pronto como sea posible, aunque la cuestión pueda considerarse intrascendente (por ejemplo, un desfalco menor cometido por un empleado de un nivel inferior de la organización de la entidad). La determinación del nivel de la dirección adecuado en cada caso es una cuestión de juicio profesional en la que influyen factores como la probabilidad de colusión y la naturaleza y la magnitud del fraude sobre el que existen indicios. Normalmente, el nivel adecuado de la dirección es, al menos, un nivel por encima de las personas que parecen estar involucradas en el fraude respecto del que existen indicios.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 42)

A63. La comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad puede realizarse verbalmente o por escrito. La NIA 260 (Revisada) identifica los factores que el auditor considera al determinar si realiza la comunicación de forma verbal o por escrito[29]. Debido a la naturaleza y lo delicado de una situación de fraude en el que participa la alta dirección, o del fraude que da lugar a una incorrección material de los estados financieros, el auditor informa de estas cuestiones oportunamente y puede, asimismo, considerar necesario informar sobre ellas por escrito.

A64. En algunos casos, el auditor puede considerar adecuado comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando llega a su conocimiento un fraude en el que participan empleados que no forman parte de la dirección y que no da lugar a una incorrección material. Del mismo modo, los responsables del gobierno de la entidad pueden querer que se les informe de dichas circunstancias. El proceso de comunicación se facilita si el auditor y los responsables del gobierno de la entidad acuerdan en una fase

[29] NIA 260 (Revisada), apartado A38

temprana de la auditoría la naturaleza y el alcance de las comunicaciones del auditor a este respecto.

A65. En las circunstancias excepcionales en que el auditor tenga reservas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico para determinar la forma adecuada de proceder.

Otras cuestiones relacionadas con el fraude (Ref: Apartado 43)

A66. Otras cuestiones relacionadas con el fraude que se discutirán con los responsables del gobierno de la entidad incluyen, por ejemplo:

- Las reservas acerca de la naturaleza, extensión y frecuencia de las valoraciones realizadas por la dirección de los controles implantados para prevenir y detectar el fraude, así como el riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales.
- El hecho de que la dirección no trate adecuadamente las deficiencias significativas identificadas en el control interno, o que no responda adecuadamente frente a un fraude identificado.
- La evaluación del auditor del entorno de control de la entidad, incluidas las cuestiones relativas a la competencia e integridad de la dirección.
- Las acciones de la dirección que pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta, como la selección y aplicación por parte de la dirección de políticas contables que puedan indicar intentos de la dirección de manipular los beneficios, a fin de engañar a los usuarios de los estados financieros influyendo en su percepción de los resultados y de la rentabilidad de la entidad.
- Las reservas acerca de la adecuación e integridad de la autorización de transacciones que parecen ser ajenas al curso normal de los negocios.

Información sobre fraude a una autoridad competente ajena a la entidad (Ref: Apartado 44)

A67. La NIA 250 (Revisada)[30] proporciona orientaciones adicionales para la determinación por el auditor de si se requiere o es adecuado informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, teniendo en cuenta el deber de confidencialidad del auditor.

A68. La determinación requerida por el apartado 44 puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el auditor puede considerar consultar internamente (por ejemplo, en la firma o a una firma de la red) o, de manera confidencial, a un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad). El auditor también puede considerar obtener asesoramiento jurídico para comprender sus opciones y las implicaciones profesionales o legales de actuar de un modo determinado.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A69. En el sector público, los requerimientos de información sobre el fraude, con independencia de que éste se descubra o no a través del proceso de auditoría, pueden estar sujetos a preceptos específicos del mandato de auditoría o de las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones relacionadas.

---

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

Anexo 1

(Ref: Apartado A26)

Ejemplos de factores de riesgo de fraude

Los factores de riesgo de fraude que se identifican en el presente anexo son ejemplos de factores a los que pueden tener que enfrentarse los auditores en un amplio espectro de situaciones. Se presentan por separado ejemplos relacionados con los dos tipos de fraude relevantes para el auditor: la información financiera fraudulenta y la apropiación indebida de activos. Para cada uno de estos tipos de fraude, los factores de riesgo se clasifican a su vez en función de las tres condiciones que suelen estar presentes cuando se producen incorrecciones materiales debidas a fraude: (a) incentivos y presiones; (b) oportunidades; (c) actitudes y racionalización. Aunque los factores de riesgo cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden tener mayor o menor significatividad en entidades de diferente dimensión o con distintas características de propiedad o distintas circunstancias. Asimismo, el orden en que se ofrecen los ejemplos de factores de riesgo no pretende reflejar su importancia relativa o la frecuencia con que se producen.

Los factores de riesgo de fraude pueden estar relacionados con incentivos, presiones u oportunidades que surgen de condiciones que originan susceptibilidad de incorrección, antes de considerar los controles (es decir, el riesgo inherente). Esos factores son factores de riesgo inherente, en la medida en que afectan al riesgo inherente, y pueden deberse a sesgo de la dirección. Los factores de riesgo de fraude relacionados con oportunidades también pueden surgir de otros factores de riesgo inherente identificados (por ejemplo, la complejidad o la incertidumbre pueden originar oportunidades que tienen como resultado susceptibilidad de incorrección debida a fraude). Los factores de riesgo de fraude relacionados con oportunidades también pueden estar relacionados con condiciones dentro del sistema de control interno de la entidad, tales como limitaciones o deficiencias en el control interno de la entidad que originan esas oportunidades. Los factores de riesgo de fraude relacionados con actitudes o racionalizaciones pueden surgir, en especial, de limitaciones o deficiencias en el entorno de control de la entidad.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta.

Incentivos y presiones

La estabilidad financiera o la rentabilidad se ven amenazadas por condiciones económicas, sectoriales u operativas de la entidad, tales como (o de las que son indicio):

- Un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de un descenso de los márgenes.
- Gran vulnerabilidad a cambios rápidos, como los tecnológicos, obsolescencia de los productos, o los tipos de interés.
- Descensos significativos de la demanda y aumento del número de empresas fallidas en el sector o en la economía en general.
- Pérdidas operativas que convierten en inminente la amenaza de quiebra, de ejecución forzosa o de absorción hostil.
- Flujos de efectivo negativos recurrentes procedentes de las operaciones o una imposibilidad

para generar flujos de efectivo en las operaciones, al tiempo que se registran beneficios y crecimiento de beneficios.

- Crecimiento rápido o rentabilidad inusual, especialmente en comparación con los de otras empresas del mismo sector.
- Nuevos requerimientos contables, legales o reglamentarios.

La dirección está sometida a una presión excesiva para cumplir con los requerimientos o con las expectativas de terceros como consecuencia de lo siguiente:

- Las expectativas de rentabilidad o de grado de tendencia por parte de analistas de inversión, inversores institucionales, acreedores significativos u otros terceros (especialmente expectativas injustificadamente desmesuradas o poco realistas), incluidas las creadas por la propia dirección mediante, por ejemplo, comunicados de prensa o mensajes en los informes anuales excesivamente optimistas.
- La necesidad de obtener financiación adicional, a través de recursos ajenos o propios, para seguir siendo competitivos, incluida la financiación de importantes proyectos de investigación y desarrollo o de inversión en activos fijos.
- Una capacidad limitada para cumplir con los requerimientos asociados a la cotización en bolsa, con el reembolso de la deuda u otras obligaciones derivadas de compromisos de deuda.
- Los efectos negativos, reales o percibidos, de informar de malos resultados relacionados con transacciones significativas en curso, como combinaciones de negocios u obtención de contratos.

La información disponible indica que la situación financiera personal de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad se ve amenazada por la evolución financiera de la entidad debido a que:

- Tienen intereses financieros significativos en la entidad.
- Una parte significativa de su retribución (por ejemplo, primas, opciones sobre acciones y contratos con cláusulas ligadas al resultado) dependen de la consecución de unos objetivos desmesurados de cotización, resultados operativos, situación financiera o flujos de efectivo[31].
- 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

[31] Los planes de incentivos destinados a la dirección pueden supeditarse a la consecución de objetivos relacionados sólo con ciertas cuentas o determinadas actividades de la entidad, aun cuando dichas cuentas o actividades puedan no ser materiales para la entidad en su conjunto.

juicios subjetivos o incertidumbres difíciles de corroborar.

- Transacciones significativas, inusuales o altamente complejas, especialmente las realizadas en una fecha cercana al cierre del periodo, que plantean una problemática del tipo “fondo sobre forma”.
- Operaciones significativas transfronterizas o realizadas en el extranjero en jurisdicciones donde existen diferentes entornos y culturas empresariales.
- Utilización de intermediarios sin que parezca existir una justificación empresarial clara.
- Cuentas bancarias significativas u operaciones de una sociedad dependiente o de una sucursal en jurisdicciones que sean paraísos fiscales y para las que no parezca existir una justificación empresarial clara.

El seguimiento de la dirección no es eficaz como consecuencia de las situaciones siguientes:

- El hecho de que sea una persona sola o un grupo reducido de personas quienes ejerzan la dirección (cuando no se trate de una entidad con un propietario-gerente) sin que existan controles compensatorios.
- El hecho de que no sean eficaces ni la supervisión realizada por los responsables del gobierno de la entidad sobre el proceso de información financiera ni el control interno.

Existe una estructura organizativa compleja o inestable que se pone de manifiesto por lo siguiente:

- Dificultad para determinar la organización o las personas que tienen participaciones de control en la entidad.
- Estructura organizativa extremadamente compleja que comporta entidades jurídicas o líneas jerárquicas de dirección inusuales.
- Rotación elevada de los miembros de la alta dirección, de los asesores jurídicos o de los responsables del gobierno de la entidad.

Las deficiencias en el control interno como resultado de:

- Un proceso inadecuado de seguimiento del sistema de control interno de la entidad, incluidos los controles automatizados y los que se realizan sobre la información financiera intermedia (en los casos en que se requiere información externa).
- Unas tasas de rotación elevadas o una selección ineficaz de empleados de contabilidad, de tecnología de la información o de la función de auditoría interna.
- Sistemas ineficaces de contabilidad e información, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno.

Actitudes y racionalización

- Ineficacia en la comunicación, la implementación, el apoyo o la imposición de los principios o de las normas de ética de la entidad por parte de la dirección, o la comunicación de principios o normas de ética inadecuados.
- Participación o preocupación excesivas de la dirección no financiera en relación con la selección de políticas contables o la determinación de estimaciones significativas.
- Historial conocido de incumplimiento de la normativa sobre valores y de otras disposiciones legales o reglamentarias, o de demandas contra la entidad, su alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad por supuesto fraude o incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.
- Interés excesivo por parte de la dirección en mantener o aumentar la cotización de las acciones o la tendencia de beneficios de la entidad.

- La práctica, por parte de la dirección, de comprometerse con los analistas, acreedores y otros terceros a cumplir pronósticos desmesurados o poco realistas.
- El hecho de que la dirección no subsane las deficiencias significativas conocidas en el control interno oportunamente.
- Interés por parte de la dirección en la utilización de medios indebidos para minimizar los beneficios contabilizados, por motivos fiscales.
- Escaso nivel ético de los miembros de la alta dirección.
- El propietario-gerente no distingue entre transacciones personales y empresariales.
- Disputas entre accionistas de una entidad cuyo número de accionistas es reducido.
- Intentos recurrentes por parte de la dirección de justificar una contabilidad paralela o inadecuada basándose en su importancia relativa.
- La relación entre la dirección y el auditor actual o su predecesor es tensa, lo que se manifiesta en lo siguiente:
    - Disputas frecuentes con el auditor actual o con su predecesor sobre cuestiones contables, de auditoría o de información.
    - Exigencias poco razonables planteadas al auditor, como restricciones de tiempo poco realistas para la finalización de la auditoría o la emisión del informe de auditoría.
    - Imposición de restricciones al auditor que limitan de forma indebida el acceso a personas o a la información, o bien que limitan la capacidad para comunicarse eficazmente con los responsables del gobierno de la entidad.
    - Actitud prepotente de la dirección en su trato con el auditor, especialmente cuando ello conlleva intentos de influir en el alcance del trabajo del auditor o en la selección o continuidad del personal asignado al encargo de auditoría o consultado durante el trabajo.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a la apropiación indebida de activos

Los factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos también se pueden clasificar atendiendo a las tres condiciones que generalmente están presentes cuando existe fraude: incentivos y presiones; oportunidades; actitudes y racionalización. Algunos factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando surgen incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos. Por ejemplo, puede haber un seguimiento ineficaz por parte de la dirección y otras deficiencias en el control interno cuando existen incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o a una apropiación indebida de activos. A continuación, se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos.

Incentivos y presiones

Las obligaciones financieras personales pueden presionar a la dirección o a los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de ser sustraídos y llevarles a apropiarse indebidamente de dichos activos.

Las malas relaciones entre la entidad y los empleados con acceso al efectivo u otros activos susceptibles de ser sustraídos pueden llevar a dichos empleados a apropiarse indebidamente de tales activos. Por ejemplo, pueden crearse malas relaciones por:

- Futuros despidos conocidos o previsibles de empleados.
- Cambios recientes o previstos en la remuneración de los empleados o en sus planes de

prestaciones sociales.

- Ascensos, remuneración u otras recompensas incongruentes con las expectativas.

Oportunidades

Determinadas características o circunstancias pueden aumentar el grado de susceptibilidad de los activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, las oportunidades para la apropiación indebida de activos aumentan cuando hay:

- Mantenimiento en caja o manipulación de grandes cantidades de efectivo.
- Partidas de existencias de tamaño reducido, gran valor o muy demandadas.
- Activos fácilmente convertibles en dinero, como bonos al portador, diamantes o chips informáticos.
- Activos fijos de tamaño reducido, comercializables o que carecen de una identificación de titularidad visible.

Unos controles inadecuados sobre los activos pueden aumentar el grado de susceptibilidad de dichos activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, una apropiación indebida de activos puede producirse porque haya:

- Una segregación de funciones o comprobaciones independientes inadecuadas.
- Una supervisión inadecuada de los gastos de la alta dirección, como los de viaje y otros reembolsos.
- Una supervisión inadecuada por parte de la dirección de los empleados responsables de los activos; por ejemplo, una supervisión o un seguimiento inadecuado de ubicaciones remotas.
- Procesos de selección de personal inadecuados para puestos con acceso a activos.
- Un sistema de registro inadecuado en relación con los activos.
- Un sistema de autorización y aprobación de las transacciones inadecuado (por ejemplo, de compras).
- Medidas inadecuadas de salvaguarda física del efectivo, de las inversiones, de las existencias o de los activos fijos.
- La falta de conciliación completa y oportuna de los activos.
- Ausencia de documentación sobre las transacciones oportuna y adecuada; por ejemplo, de los abonos por devolución de mercancías.
- Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.
- Una comprensión inadecuada por la dirección de las tecnologías de la información, lo que permite a los empleados de tecnologías de la información realizar una apropiación indebida.
- Controles inadecuados de acceso a los registros automatizados, incluidos los controles sobre los registros de incidencias de los sistemas informáticos y su revisión.

Actitudes y racionalización

- Falta de atención con respecto a la necesidad de seguimiento o de reducción de los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Falta de atención con respecto al control de la apropiación indebida de activos mediante elusión de los controles existentes o la falta de adopción de medidas correctoras adecuadas de deficiencias conocidas en el control interno.
- Un comportamiento por parte del empleado que indique disgusto o insatisfacción con la

entidad o con el trato que recibe.

- Cambios de comportamiento o de estilo de vida que puedan indicar que se ha producido una apropiación indebida de activos.
- Tolerancia de las sustracciones menores.

Anexo 2

(Ref: Apartado A41)

Ejemplos de posibles procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude

Los siguientes son ejemplos de posibles procedimientos de auditoría que pueden aplicarse para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude originada tanto por información financiera fraudulenta como por una apropiación indebida de activos. Aunque dichos procedimientos cubren un amplio espectro de situaciones, son sólo ejemplos y, por tanto, pueden no ser los más adecuados o necesarios en cada circunstancia. Del mismo modo, el orden en que se presentan los procedimientos no pretende reflejar su importancia relativa.

Consideración relativa a las afirmaciones

Las respuestas específicas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrecciones materiales debidas a fraude variarán en función de los tipos o combinaciones de factores de riesgo de fraude o de las condiciones identificadas, así como de los tipos de transacciones, saldos contables, información a revelar y afirmaciones a los que pueden afectar tales riesgos.

A continuación, se exponen ejemplos concretos de respuestas:

- Visitar ubicaciones o realizar determinadas pruebas por sorpresa o sin previo aviso. Por ejemplo, observando el recuento de existencias en ubicaciones en las que no se haya anunciado previamente la visita del auditor, o realizando un recuento de efectivo por sorpresa en una fecha determinada.
- Solicitar que los recuentos de existencias se lleven a cabo al cierre del periodo o en una fecha más próxima al cierre del periodo para minimizar el riesgo de manipulación de saldos en el periodo comprendido entre la fecha de finalización del recuento y la fecha de cierre.
- Modificar el enfoque de auditoría en el ejercicio actual. Por ejemplo, poniéndose en contacto, verbalmente, con los principales clientes y proveedores, además de solicitarles una confirmación escrita, enviando solicitudes de confirmación a una persona específica dentro de una organización o buscando más información o información diferente.
- Efectuar una revisión detallada de los asientos de ajuste de final de trimestre o de cierre de ejercicio de la entidad e investigando los que resulten inusuales por su naturaleza o importe.
- Con respecto a transacciones significativas o inusuales, especialmente las que se producen al cierre del ejercicio o en una fecha cercana a éste, investigar la posibilidad de que existan partes vinculadas y las fuentes de los recursos financieros que sustentan las transacciones.
- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos empleando datos desagregados. Por ejemplo, comparando ventas y costes de ventas por ubicación, línea de negocio o mes con las expectativas del auditor.
- Realizar entrevistas al personal relacionado con áreas en las que se ha identificado un riesgo de incorrección material debida a fraude, para obtener su opinión sobre el riesgo y sobre si los controles responden al riesgo, o el modo en que lo hacen.
- Cuando otros auditores independientes auditan los estados financieros de una o más dependientes, divisiones o sucursales, discutir con ellos la extensión del trabajo que es necesario realizar para responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude derivada de las transacciones y de las actividades realizadas entre dichos componentes.
- Si el trabajo de un experto resulta especialmente significativo con respecto a una partida de los estados financieros para la que el riesgo valorado de incorrección material debida a fraude es alto, aplicar procedimientos adicionales relacionados con algunas o todas las

hipótesis, los métodos o hallazgos del experto con el fin de verificar que los hallazgos sean razonables, o contratar a otro experto con ese propósito.

- Aplicar procedimientos de auditoría para analizar saldos de apertura de determinadas cuentas de estados financieros auditados previamente para valorar, con la ventaja que da la perspectiva temporal, el modo en que se resolvieron determinadas cuestiones que conllevan estimaciones y juicios contables; por ejemplo, una provisión para devoluciones de ventas.
- Aplicar procedimientos a cuentas u otras conciliaciones preparadas por la entidad, incluido el examen de conciliaciones realizadas en periodos intermedios.
- Aplicar técnicas asistidas por ordenador, como, por ejemplo, la extracción y posterior tratamiento de datos, para realizar pruebas sobre la existencia de anomalías en una población.
- Realizar pruebas sobre la integridad de los registros y transacciones realizados por ordenador.
- Buscar evidencia de auditoría adicional en fuentes externas a la entidad que está siendo auditada.

Respuestas específicas - Incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a información financiera fraudulenta:

Reconocimiento de ingresos

- Aplicar procedimientos analíticos sustantivos con relación a los ingresos empleando datos desagregados; por ejemplo, comparando ingresos registrados mensualmente y por línea de producto o segmento de negocio durante el periodo actual de información con periodos anteriores que sean comparables. Las técnicas de auditoría asistidas por ordenador pueden ser útiles para identificar relaciones o transacciones generadoras de ingresos inusuales o imprevistas.
- Confirmar con clientes determinados términos contractuales relevantes y la ausencia de acuerdos paralelos, ya que, a menudo, dichos términos o acuerdos influyen en la contabilización adecuada y las bases de los descuentos o el periodo al que se refieren suelen estar poco documentados. Por ejemplo, en tales situaciones suelen ser relevantes los criterios de aceptación, las condiciones de entrega y de pago, la ausencia de obligaciones futuras o continuadas del vendedor, el derecho de devolución del producto, los precios de reventa garantizados y las provisiones de cancelación o devolución.
- Indagar entre el personal de ventas y marketing de la entidad o ente el asesor jurídico interno sobre ventas o envíos realizados en una fecha cercana a la finalización del periodo y sobre su conocimiento de cualquier término o condición inusual asociados a dichas transacciones.
- Estar presente en una o más ubicaciones al cierre del periodo para observar las mercancías que se están enviando o preparando para ser enviadas (o las devoluciones pendientes de procesar) y aplicar otros procedimientos de verificación del corte de ventas y existencias.
- En situaciones en las que las transacciones generadoras de ingresos se inicien, procesen y registren electrónicamente, verificar los controles para determinar si proporcionan la seguridad de que las transacciones generadoras de ingresos registradas han ocurrido y se han registrado adecuadamente.

Cantidades de existencias

- Examinar los registros de existencias de la entidad para identificar las ubicaciones o las partidas que requieren atención específica durante el recuento físico de las existencias, o

después de éste.

- Observar el recuento de existencias en determinadas ubicaciones sin previo aviso o realizar recuentos de existencias en todas las ubicaciones en la misma fecha.
- Realizar recuentos de existencias en la fecha de cierre del periodo de información o en una fecha cercana a ésta, para minimizar el riesgo de manipulación inadecuada durante el periodo comprendido entre el recuento de existencias y el cierre del periodo.
- Aplicar procedimientos adicionales durante la observación del recuento; por ejemplo, examinar de forma más rigurosa el contenido de artículos embalados, la forma en que se almacenan (por ejemplo, espacios vacíos) o etiquetan las mercancías, y la calidad (es decir, pureza, grado o concentración) de las sustancias líquidas, como perfumes o productos químicos. Recurrir a los servicios de un experto puede ser útil a este respecto.
- Comparar las cantidades del periodo actual con las de periodos anteriores por clase o categoría de existencias, ubicación u otros criterios, o comparación de las cantidades del recuento con los registros permanentes.
- Utilizar técnicas de auditoría asistidas por ordenador para comprobar con más detalle la compilación de los recuentos físicos de existencias. Por ejemplo, ordenar por número de etiqueta para realizar pruebas sobre los controles de etiquetas, o por número de serie de los artículos para realizar pruebas sobre la posibilidad de que se haya omitido o duplicado un artículo.

Estimaciones de la dirección

- Recurrir a un experto para que realice una estimación independiente a fin de compararla con la estimación de la dirección.
- Ampliar las indagaciones a personas ajenas a la dirección y al departamento de contabilidad para corroborar la capacidad y determinación de la dirección de llevar a cabo los planes oportunos para realizar la estimación.

Respuestas específicas -Incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos

Situaciones distintas impondrán necesariamente respuestas distintas. Por lo general, la respuesta de auditoría a un riesgo valorado de incorrección material debida a fraude relacionado con una apropiación indebida de activos se dirigirá a determinados saldos contables y tipos de transacciones. Aunque algunas de las respuestas de auditoría señaladas en las dos categorías precedentes pueden ser aplicables a dichas circunstancias, el alcance del trabajo tiene que vincularse a la información concreta sobre el riesgo de apropiación indebida que se haya identificado.

Los siguientes son ejemplos de respuestas a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a una apropiación indebida de activos:

- Recuento de efectivo o de valores al cierre del ejercicio, o en una fecha cercana a éste.
- Confirmar directamente con los clientes el movimiento de la cuenta (incluidas las notas de abono y las devoluciones de ventas, así como las fechas en que se realizaron los pagos) relativo al periodo que se está auditando.
- Analizar los cobros relativos a cuentas canceladas contablemente.
- Analizar las faltas de existencias por ubicación o tipo de producto.
- Comparar los ratios clave de existencias con la media del sector.
- Revisar la documentación de soporte de las reducciones en los registros de inventario permanente.

- Realizar un cotejo informático de la lista de proveedores con una lista de empleados para identificar coincidencias de direcciones y números de teléfono.
- Realizar un análisis informático de registros de nóminas para identificar duplicidades de direcciones, de números de identidad o de identificación fiscal de empleados o cuentas bancarias.
- Revisar los expedientes de personal en busca de aquéllos que contengan poca o ninguna evidencia de actividad; por ejemplo, ausencia de evaluaciones de desempeño.
- Analizar los descuentos y devoluciones de ventas en busca de patrones o tendencias inusuales.
- Confirmar los términos específicos de los contratos con terceros.
- Obtener evidencia de que los contratos se llevan a cabo de conformidad con sus términos.
- Revisar la adecuación de gastos importantes e inusuales.
- Revisar la autorización y el valor en libros de préstamos a miembros de la alta dirección y a partes vinculadas a ellos.
- Revisar el nivel y adecuación de los informes de gastos presentados por la alta dirección.

Anexo 3

(Ref: Apartado A50)

Ejemplos de circunstancias que indican la posibilidad de fraude

A continuación, se exponen ejemplos de circunstancias que pueden indicar la posibilidad de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude.

Las discrepancias en los registros contables incluyen:

- Transacciones que no se han registrado íntegra u oportunamente, o que se han registrado incorrectamente en lo referente a la cantidad o importe, periodo contable, clasificación o política de la entidad.
- Saldos o transacciones sin justificación documental o autorización.
- Ajustes de última hora que afectan significativamente a los resultados.
- Evidencia de acceso de los empleados a sistemas y registros incongruentes con el acceso que necesitan para desempeñar sus tareas autorizadas.
- Confidencias o quejas ante el auditor relativas a un presunto fraude.

Evidencia contradictoria o falta de evidencia, que incluye:

- Ausencia de documentos.
- Documentos que parecen haber sido alterados.
- Disponibilidad únicamente de fotocopias y documentos transmitidos electrónicamente en los casos en que cabe esperar que existan documentos originales.
- Partidas de conciliación significativas no explicadas.
- Cambios inusuales en el balance de situación, o cambios en las tendencias o en ratios o relaciones importantes de los estados financieros; por ejemplo, crecimiento más rápido de las cuentas a cobrar que el de los ingresos.
- Respuestas incongruentes, vagas o poco verosímiles de la dirección o de los empleados en las indagaciones o los procedimientos analíticos realizados.
- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas de confirmación.
- Número elevado de abonos y otros ajustes realizados en los registros de las cuentas a cobrar.
- Diferencias sin justificar o inadecuadamente justificadas entre el libro auxiliar de cuentas a cobrar y la cuenta de control, o entre los estados de cuenta de los clientes y el libro auxiliar de cuentas a cobrar.
- Inexistencia o ausencia de cheques cancelados en circunstancias en las que los cheques cancelados normalmente se devuelven a la entidad con el extracto bancario.
- Desaparición de existencias o de activos físicos de magnitud significativa.
- Evidencia electrónica no disponible o pérdida de ella, cuando ello resulte incongruente con las prácticas o políticas de conservación de registros de la entidad.
- Menos respuestas a las confirmaciones de lo previsto o un mayor número de respuestas de lo previsto.
- Imposibilidad de presentar evidencia de las actividades de desarrollo de sistemas clave y de prueba e implementación de cambios en los programas en relación con los cambios y desarrollos de sistemas del año en curso.

Relaciones difíciles o inusuales entre el auditor y la dirección, entre las que cabe citar:

- Denegación de acceso a los registros, a las instalaciones, a determinados empleados, clientes, proveedores u otras personas de las que podría obtenerse evidencia de auditoría.
- Presiones indebidas de plazos impuestas por la dirección para resolver cuestiones complejas o controvertidas.
- Quejas de la dirección sobre el modo en que se realiza la auditoría o intimidación por parte de la dirección a los miembros del equipo del encargo, especialmente en relación con la valoración crítica por el auditor de la evidencia de auditoría o en la resolución de posibles desacuerdos con la dirección.
- Retrasos inusuales de la entidad para facilitar la información solicitada.
- Falta de disposición para facilitar al auditor el acceso a los archivos electrónicos clave para realizar pruebas sobre ellos mediante técnicas de auditoría asistidas por ordenador.
- Denegación de acceso a personal de operaciones e instalaciones de TI clave, incluido el personal de seguridad, operaciones y desarrollo de sistemas.
- Falta de disposición para añadir o revisar información revelada en los estados financieros a fin de hacerlos más completos y comprensibles.
- Falta de disposición para tratar las deficiencias identificadas en el control interno oportunamente.

Otros

- Falta de disposición de la dirección para permitir que el auditor se reúna en privado con los responsables del gobierno de la entidad.
- Políticas contables que parecen estar en desacuerdo con lo normal en el sector.
- Cambios frecuentes en las estimaciones contables que no parecen derivarse de cambios de circunstancias.
- Tolerancia ante el incumplimiento del código de conducta de la entidad.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 250 (REVISADA)

CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2017)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias 2

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias 3-9

Fecha de entrada en vigor 10

Objetivos 11

Definición 12

Requerimientos

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias 13-18

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento 19-22

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento 23-29

Documentación 30

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias A1-A8

Definición ..... A9 -A10

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias…… A11-A16

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento……..... A17-A25

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento A26-A34

Documentación A35-A36

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 250 (Revisada), Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de considerar las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros. Esta NIA no es de aplicación en el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad en los que al auditor se le contrata específicamente para comprobar el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias específicas e informar al respecto de manera separada.

Efecto de las disposiciones legales y reglamentarias

2. El efecto de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros varía considerablemente. Las disposiciones legales y reglamentarias a las que una entidad está sujeta constituyen el marco normativo. Algunas disposiciones tienen un efecto directo sobre los estados financieros ya que determinan los importes y la información a revelar en los estados financieros de una entidad. Otras disposiciones legales y reglamentarias deben cumplirse por la dirección o establecen los preceptos conforme a los cuales se autoriza a la entidad a llevar a cabo su actividad, pero no tienen un efecto directo sobre los estados financieros de la entidad. Algunas entidades operan en sectores muy regulados (tales como los bancos o las empresas químicas). Otras están sujetas sólo a las múltiples disposiciones legales y reglamentarias relacionadas, de manera general, con los aspectos operativos del negocio (tales como las relacionadas con la prevención de riesgos laborales y con la igualdad de oportunidades en el empleo). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios o tener otras consecuencias para la entidad que pueden tener un efecto material sobre los estados financieros.

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados A1–A8)

3. Es responsabilidad de la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las actividades de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el cumplimiento de las que determinan los importes e información a revelar en los estados financieros de la entidad.

Responsabilidad del auditor

4. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación de incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal y reglamentaria.

5. El auditor es responsable de la obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrecciones materiales, debidas a fraude o error[1]. En la realización de una auditoría de estados financieros, el auditor tendrá en cuenta el marco normativo aplicable. Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA[2]. 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

---

[1] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 5

[2] NIA 200, apartados A56–A57

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[3], 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

[3] NIA 200, apartado 15

diferir o ir más allá de la presente NIA, como, por ejemplo: (Ref: Apartado A8)

(a) responder a los incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos relativos a comunicaciones específicas a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, evaluando lo adecuado de su respuesta a los incumplimientos y determinando si son necesarias actuaciones adicionales;

(b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias a otros auditores (por ejemplo, en una auditoría de los estados financieros de un grupo); y

(c) requerimientos de documentación relativa a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

El cumplimiento de cualquier responsabilidad añadida puede proporcionar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con esta NIA o con cualquier otra NIA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2017.

Objetivos

11. Los objetivos del auditor son:

(a) la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros;

(b) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros y

(c) responder adecuadamente al incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.

Definición

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

Incumplimiento – Actos u omisiones, intencionados o no, cometidos por la entidad, por los responsables del gobierno de la entidad, por la dirección o por otras personas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, que son contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad. (Ref: Apartados A9–A10)

Requerimientos

Consideración por el auditor del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias

13. Al obtener conocimiento de la entidad y de su entorno de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[4], el auditor adquirirá un conocimiento general del:

[4] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 19

(a) marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera y

(b) modo en que la entidad cumple con dicho marco. (Ref: Apartado A11)

14. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros. (Ref: Apartado A12)

15. El auditor aplicará los siguientes procedimientos de auditoría con el fin de ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros: (Ref: Apartados A13–A14)

(a) indagar ante la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad, sobre el cumplimiento de dichas disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad y

(b) inspeccionar las comunicaciones escritas, si las hubiera, con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación.

16. Durante la realización de la auditoría, el auditor mantendrá una especial atención a la posibilidad de que otros procedimientos de auditoría aplicados puedan alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias. (Ref: Apartado A15)

17. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad que le proporcionen manifestaciones escritas de que han revelado al auditor todos los casos conocidos de incumplimiento o de existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deban considerarse en la preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A16)

18. En ausencia de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento, no se requiere que el auditor aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos de auditoría que los señalados en los apartados 13 a 17.

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento

19. Si el auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, obtendrá: (Ref: Apartados A17–A18)

(a) conocimiento de la naturaleza del acto y de las circunstancias en las que se ha producido y

(b) información adicional para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A19)

20. Si el auditor tiene indicios de que puede haber un incumplimiento, discutirá la cuestión con el nivel adecuado de la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria. Si la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan información suficiente que corrobore que la entidad cumple las disposiciones legales y reglamentarias y, a juicio del auditor, el efecto del posible incumplimiento pudiera ser material para los estados financieros, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico. (Ref: Apartados A20–A22)

21. Si no puede obtenerse información suficiente sobre un incumplimiento del que existen indicios, el auditor evaluará el efecto que la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada tiene sobre la opinión del auditor.

22. El auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluidas la valoración del riesgo por el auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y llevará a cabo las actuaciones adecuadas. (Ref: Apartados A23–A25)

Comunicación e información sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

Comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento con los responsables del gobierno de la entidad

23. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección y, por ello, tengan conocimiento de las 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[5], salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las cuestiones relativas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias que hayan llegado a su conocimiento en el transcurso de la auditoría, siempre que no se trate de cuestiones claramente intrascendentes.

24. Si, a juicio del auditor, el incumplimiento al que se refiere el apartado 23 se considera intencionado y material, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno acerca de la cuestión de la entidad tan pronto como sea posible.

25. Si el auditor tiene indicios de que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad están implicados en el incumplimiento, lo comunicará a la autoridad de nivel inmediatamente superior dentro de la entidad, si existiera, tal como un comité de auditoría o consejo supervisor. Cuando no exista un nivel de autoridad superior o si el auditor considera que pueden no adoptarse medidas en respuesta a su comunicación o no está seguro de a quién informar, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento jurídico.

Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartados A26–A27)

26. Si el auditor concluye que el incumplimiento identificado o del que existen indicios tiene un efecto material sobre los estados financieros, y que no ha sido adecuadamente reflejado en ellos, el auditor expresará, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros[6].

27. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad impiden al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material para los estados financieros, el auditor expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros por limitación al alcance de la auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[7].

28. Si, debido a limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad, el auditor no puede determinar si se ha producido un incumplimiento, el auditor evaluará el efecto sobre su opinión, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre incumplimientos

---

5 NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13

6 NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente,* apartados 7-8

7 NIA 705 (Revisada), apartados 7 y 9

identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento

29. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, determinará si los requerimientos de las disposiciones legales, reglamentarias o de ética aplicables: (Ref: Apartados A28–A34)

    (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.

    (b) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Documentación

30. El auditor hará constar en la documentación de auditoría [8] 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.

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.

---

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

- Contratación de asesores jurídicos para facilitar el seguimiento de los requerimientos legales.
- Mantenimiento de un registro de las disposiciones legales y reglamentarias significativas que la entidad debe cumplir dentro de su sector, así como de un registro de reclamaciones.

En entidades de gran dimensión, estas políticas y procedimientos pueden complementarse mediante la asignación de responsabilidades adecuadas:

- A una función de auditoría interna.
- A un comité de auditoría.
- A un departamento de cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

Responsabilidad del auditor

A3. El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la entidad puede dar lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros. La detección de los incumplimientos, independientemente de su importancia relativa, puede afectar a otros aspectos de la auditoría como, por ejemplo, la consideración por parte del auditor de la integridad de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad o de los empleados.

A4. El que un determinado acto constituya o no un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias es una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado, lo cual, por lo general, queda fuera del ámbito de competencia profesional del auditor. No obstante, la formación práctica del auditor, su experiencia y su conocimiento de la entidad y de su actividad o sector pueden proporcionar una base para reconocer que algunos actos, que lleguen al conocimiento del auditor, puedan constituir incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias.

A5. De conformidad con determinados requerimientos legales, el auditor puede estar específicamente obligado a informar, en el marco de la auditoría de los estados financieros, sobre si la entidad cumple determinadas disposiciones legales y reglamentarias. En estas circunstancias, la NIA 700 (Revisada)[9] o la NIA 800 (Revisada)[10] tratan sobre el modo de abordar estas responsabilidades en el informe de auditoría. Asimismo, cuando existan requerimientos legales específicos de información, puede ser necesario incluir en la planificación de la auditoría pruebas adecuadas del cumplimiento de estas disposiciones legales y reglamentarias.

Tipos de disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 6)

A6. La naturaleza y las circunstancias de la entidad pueden tener un impacto sobre si las disposiciones legales y reglamentarias aplicables pertenecen a los tipos de disposiciones legales y reglamentarias descritos en los apartados 6(a) o 6(b). Ejemplos de disposiciones legales y reglamentarias que pueden pertenecer a los tipos descritos en el apartado 6 son las que tratan de:

- Fraude, corrupción y soborno.
- Blanqueo de capitales, financiación del terrorismo e ingresos delictivos.
- Mercado de valores y negociación.
- Banca y otros productos y servicios financieros.

---

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

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

- Protección de datos.
- Pasivos y pagos por impuestos y pensiones.
- Protección del medioambiente.
- Salud y seguridad públicas.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A7. En el sector público, puede haber responsabilidades de auditoría adicionales con respecto a la consideración de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan estar relacionadas con la auditoría de estados financieros o que se refieran a otros aspectos de las operaciones de la entidad.

Responsabilidades adicionales establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 9)

A8. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y determine si son necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a otros auditores dentro de un grupo, incluido un socio del encargo del grupo, auditores de componentes u otros auditores que realizan trabajo en componentes de un grupo con fines distintos a la auditoría de los estados financieros del grupo[11].

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;

[11] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.16 - 360.18 A1 del Código de ética del IESBA.

- indagar ante la dirección sobre otras disposiciones legales y reglamentarias que pudieran tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad;
- indagar ante la dirección sobre las políticas y los procedimientos de la entidad relativos al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias e
- indagar ante la dirección sobre las políticas o los procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las reclamaciones en litigio judicial.

Disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar materiales en los estados financieros (Ref: Apartados 6 y 14)

A12. Determinadas disposiciones legales y reglamentarias están firmemente consolidadas, son conocidas por la entidad y por las empresas del mismo sector, y son relevantes para los estados financieros de la entidad (como se describe en el apartado 6(a)). Pueden incluir las relativas, por ejemplo, a:

- la estructura y el contenido de los estados financieros;
- las cuestiones de información financiera específicas del sector;
- la contabilización de transacciones originadas por contratos con el Estado o
- el reconocimiento de provisiones o de gastos por impuesto sobre beneficios o por compromisos por pensiones.

Algunos preceptos pueden afectar directamente a afirmaciones específicas de los estados financieros (por ejemplo, la integridad de las provisiones por el impuesto sobre beneficios), mientras que otras pueden afectar directamente a los estados financieros en su conjunto (por ejemplo, los estados financieros obligatorios que constituyen un conjunto completo de estados financieros). El objetivo del requerimiento del apartado 14 es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la determinación de importes e información a revelar en los estados financieros de conformidad con los preceptos pertinentes de dichas disposiciones legales y reglamentarias.

El incumplimiento de otros preceptos de dichas disposiciones y de otras disposiciones legales y reglamentarias puede dar lugar a multas, litigios u otras consecuencias para la entidad, cuyo coste puede ser necesario provisionar en los estados financieros, pero no se considera que tenga un efecto directo en los estados financieros, tal como se describe en el apartado 6(a).

Procedimientos para identificar casos de incumplimiento - Otras disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 6 y 15)

A13. Algunas otras disposiciones legales y reglamentarias pueden requerir una atención especial por parte del auditor por tener un efecto fundamental sobre las actividades de la entidad (como se describe en el apartado 6(b)). El incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que tengan un efecto fundamental en las actividades de la entidad puede ocasionar el cese de las actividades de la entidad, o poner en cuestión su continuidad como empresa en funcionamiento[12]. 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

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

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[13].

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 pueden ser un indicio de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias:

- Investigaciones por parte de organismos reguladores o por departamentos de la Administración, o pago de multas o sanciones.
- Pagos por servicios no especificados o préstamos concedidos a consultores, partes vinculadas, empleados o funcionarios públicos.
- Comisiones por ventas u honorarios de agencia que parecen excesivos en relación con los habitualmente pagados por la entidad o en su sector de actividad o con los servicios realmente recibidos.
- Realización de compras a precios significativamente superiores o inferiores a los de mercado.
- Pagos inusuales en efectivo, pago de compras con cheques bancarios al portador o transferencias a cuentas bancarias cifradas.

---

[13] NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 4

- Transacciones inusuales con empresas domiciliadas en paraísos fiscales.
- Pagos por bienes o servicios realizados a países distintos de los de procedencia de los bienes o servicios.
- Pagos sin la adecuada documentación sobre control de cambios.
- Existencia de un sistema de información que, voluntaria o accidentalmente, no proporciona una adecuada pista de auditoría o evidencia suficiente.
- Transacciones no autorizadas o registradas inadecuadamente.
- Comentarios desfavorables en los medios de comunicación.

Cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor (Ref: Apartado 19(b))

A19. Entre las cuestiones relevantes para la evaluación por el auditor de los posibles efectos sobre los estados financieros se incluyen:

- Las consecuencias financieras potenciales de incumplimientos identificados o de posibles incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias sobre los estados financieros, incluyendo, por ejemplo, la imposición de multas, sanciones, indemnizaciones, amenazas de expropiación de activos, interrupción forzosa de actividades, y litigios.
- Que las consecuencias financieras potenciales requieran ser reveladas.
- Que las consecuencias financieras potenciales sean tan graves como para poner en tela de juicio la presentación fiel de los estados financieros, o para hacer que los estados financieros induzcan a error.

Procedimientos de auditoría y comunicación sobre incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimientos con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 20)

A20. Se requiere que el auditor discuta los indicios de incumplimiento con el nivel adecuado de la dirección y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno de la entidad ya que pueden proporcionar evidencia de auditoría adicional. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que la dirección y, cuando corresponda, los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo conocimiento sobre los factores y circunstancias relativos a transacciones o hechos que han originado la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

A21. Sin embargo, en algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

A22. Si la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan al auditor información suficiente acerca del cumplimiento por parte de la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, el auditor puede considerar adecuado consultar a los asesores jurídicos internos o externos de la entidad, sobre la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias a las circunstancias, incluida la posibilidad de fraude, así como sus posibles efectos sobre los estados financieros. Si no se considera adecuado consultar a los asesores jurídicos de la entidad o si el auditor no se satisface con la opinión

de dichos asesores, puede considerar adecuado consultar , de manera confidencial, a otras personas pertenecientes a la firma, a una firma de la red, a una organización profesional o a sus propios asesores jurídicos sobre si se ha cometido una infracción de una disposición legal o reglamentaria, incluidos la posibilidad de fraude, las posibles consecuencias legales y las actuaciones adicionales que, en su caso, debería emprender el auditor.

Evaluación de las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento (Ref: Apartado 22)

A23. Tal como el apartado 22 requiere, el auditor evaluará las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento en relación con otros aspectos de la auditoría, incluyendo la valoración del riesgo realizada por el auditor y la fiabilidad de manifestaciones escritas. Las implicaciones de incumplimientos o de posibles incumplimientos específicos dependerán de la relación de la comisión del acto y, en su caso, de su ocultación con controles específicos, así como del nivel de la dirección o de las personas involucradas que trabajan para la entidad o que están bajo su dirección, especialmente cuando se deriven de la participación de la más alta autoridad dentro de la entidad. Como se indica en el apartado 9, el cumplimiento por el auditor de las disposiciones legales o reglamentarias o de los requerimientos de ética aplicables puede aportar información adicional relevante para las responsabilidades del auditor de conformidad con el apartado 22.

A24. Como ejemplos de circunstancias que pueden llevar al auditor a evaluar las implicaciones de un incumplimiento identificado o de un posible incumplimiento sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas recibidas de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad están, entre otros:

- El auditor tiene indicios o evidencia de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad están involucrados o pretenden involucrarse en cualquier incumplimiento identificado o posible incumplimiento.
- El auditor tiene conocimiento de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad conocen dichos incumplimientos y, en contra de los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias, no han informado o autorizado informar sobre la cuestión a la autoridad adecuada en un periodo de tiempo razonable.

A25. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar renunciar al encargo, si las disposiciones legales y reglamentarias así lo permiten, por ejemplo, cuando la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considere adecuadas en las circunstancias, o cuando el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento pongan en duda la integridad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, incluso cuando el incumplimiento no sea material para los estados financieros. El auditor puede considerar adecuada la obtención de asesoramiento jurídico para determinar si es adecuado renunciar al encargo. Cuando el auditor determina que sería adecuado renunciar al encargo, hacerlo no le exime de cumplir otras responsabilidades establecidas en disposiciones legales, reglamentarias o en requerimientos de ética aplicables para responder a un incumplimiento identificado o a la existencia de indicios de incumplimiento. Además, el apartado A9 de la NIA 220[14] 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

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

de indicios de incumplimiento

Posibles implicaciones para el informe de auditoría de los incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento (Ref: Apartados 26-28)

A26. El incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias se comunica en el informe de auditoría cuando el auditor emite una opinión modificada de conformidad con los apartados 26–28. En algunas otras circunstancias, el auditor puede comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe de auditoría, por ejemplo:

- cuando el auditor tiene otras responsabilidades de información además de sus responsabilidades de conformidad con las NIA, como se prevé en el apartado 43 de la NIA 700 (Revisada);
- cuando el auditor determina que el incumplimiento identificado o que la existencia de indicios de incumplimiento es una cuestión clave de la auditoría y, en consecuencia, comunica la cuestión de conformidad con la NIA 701[15], salvo si es aplicable el apartado 14 de dicha NIA, o
- en casos excepcionales, en los que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctoras que el auditor considera adecuadas en las circunstancias y no sea posible renunciar al encargo (véase apartado A25), el auditor puede considerar describir el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en un párrafo sobre Otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[16].

A27. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden impedir a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o al auditor informar sobre una cuestión específica. Por ejemplo, dichas disposiciones pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, incluida la prohibición de alertar a la entidad. Cuando el auditor tiene previsto comunicar un incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento en el informe de auditoría bajo las circunstancias 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).

---

15 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

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

A29. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor informe a una parte ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, existen requerimientos legales que exigen al auditor de una entidad financiera informar a las autoridades supervisoras de los incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias o de la existencia de indicios de incumplimiento. Asimismo, el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias puede ocasionar incorrecciones y, en algunas jurisdicciones, se puede requerir al auditor informar a la autoridad competente sobre las incorrecciones en aquellos casos en los que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad no adopten medidas correctoras.

A30. En otros casos, los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor determine si informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento es una actuación adecuada en función de las circunstancias. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento y determine si son necesarias actuaciones adicionales que pueden incluir informar a una autoridad competente ajena a la entidad[17]. 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[18].

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)

---

[17] Véanse, por ejemplo, los apartados 360.21 A1 y 360.25 A1–R360. 27 del Código de ética del IESBA.

[18] Véanse, por ejemplo, los apartados R114.1, -114.1 A1 y R360.26 del Código de ética del IESBA.

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[19].

[19] Véase, por ejemplo, el apartado R360.28 del Código de ética del IESBA.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 260 (REVISADA)

COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-3

La función de la comunicación 4-7

Fecha de entrada en vigor 8

Objetivos 9

Definiciones 10

Requerimientos

Responsables del gobierno de la entidad 11-13

Cuestiones que deben comunicarse 14-17

El proceso de comunicación 18-22

Documentación 23

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsables del gobierno de la entidad A1-A8

Cuestiones que deben comunicarse A9-A36

El proceso de comunicación A37-A53

Documentación A54

Anexo 1: Requerimientos específicos en la NICC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Anexo 2: Aspectos cualitativos de las prácticas contables

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. Aunque la presente NIA se aplica con independencia de la dimensión o estructura de gobierno de la entidad, su aplicación presenta particularidades cuando todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, y en el caso de entidades cotizadas. Esta NIA no establece requerimientos relativos a la comunicación del auditor con la dirección de una entidad o con sus propietarios a menos que sean a la vez responsables del gobierno de la entidad.

2. El ámbito de aplicación de esta NIA es la auditoría de estados financieros, pero también puede aplicarse, adaptada en la medida en que las circunstancias lo requieran, a las auditorías de otra información financiera histórica, cuando los responsables del gobierno de la entidad sean los responsables de supervisar la preparación de dicha información financiera histórica.

3. Dada la importancia de la existencia de una comunicación recíproca eficaz durante la realización de una auditoría de estados financieros, esta NIA proporciona un marco general para la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad e identifica algunos asuntos específicos que deberán ser objeto de comunicación. En otras NIA (véase el anexo 1) se enumeran otras cuestiones adicionales que deberán ser objeto de comunicación y que complementan los requerimientos de la presente NIA. Asimismo, la NIA 265[1] 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.

---

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

5. Aunque la comunicación de las cuestiones requeridas en la presente NIA es responsabilidad del auditor, la dirección también es responsable de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad los asuntos que puedan ser relevantes para dicho gobierno. La comunicación a realizar por el auditor no exime a la dirección de cumplir con esta responsabilidad. De igual modo, la comunicación por la dirección con los responsables del gobierno de la entidad acerca de asuntos que el auditor debe comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlos también. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la dirección puede afectar a la forma o al momento de realización de la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad.

6. La comunicación clara de los asuntos específicos sobre los que debe informarse según las NIA es parte integrante de toda auditoría. Sin embargo, las NIA no obligan al auditor a aplicar procedimientos específicamente diseñados para identificar cualquier otro asunto a comunicar con los responsables del gobierno de la entidad.

7. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe sobre un incumplimiento o sobre la existencia de indicios de incumplimiento a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede 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:

   (a) la comunicación clara con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, así como una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados;

   (b) la obtención de los responsables del gobierno de la entidad de la información necesaria para la auditoría;

   (c) la comunicación oportuna con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los hechos observados que sean significativos y relevantes en relación con su responsabilidad de supervisión del proceso de información financiera; y

   (d) el fomento de una comunicación eficaz recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad.

Definiciones

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

   (a) Responsables del gobierno de la entidad – Persona o personas u organizaciones (por ejemplo, una sociedad que actúa como administrador fiduciario) con responsabilidad en la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y con obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Ello incluye la

supervisión del proceso de información financiera. En algunas entidades de determinadas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir miembros de la dirección, por ejemplo, los miembros ejecutivos del consejo de administración de una empresa del sector público o privado o un propietario-gerente. Para una mayor explicación sobre las diversas estructuras de gobierno, véanse los apartados A1-A8.

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

Requerimientos

Responsables del gobierno de la entidad

11. El auditor determinará la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones. (Ref: Apartados A1–A4)

Comunicación con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad

12. Cuando el auditor se comunique con un subgrupo de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, con un comité de auditoría, o con una persona, determinará si es necesario comunicarse también con el órgano de gobierno en pleno. (Ref: Apartados A5–A7)

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección

13. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, como, por ejemplo, en el caso de una empresa pequeña en la que el único propietario dirige la entidad y nadie más desempeña funciones de gobierno. En estos casos, si las cuestiones previstas en la presente NIA se comunican con el responsable o responsables de la dirección y esas mismas personas ejercen como responsables del gobierno de la entidad, no es necesario comunicarse acerca de dichas cuestiones de nuevo con tales personas en su función de responsables del gobierno. Esas cuestiones se enumeran en el apartado 16(c). No obstante, el auditor se satisfará de que la comunicación con el directivo o directivos sea suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados. (Ref: Apartado A8)

Cuestiones que deben comunicarse

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros

14. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros, haciéndoles saber que:

(a) el auditor tiene la responsabilidad de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad; y

(b) la auditoría de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades. (Ref: Apartados A9–A10)

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados

15. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo cual incluye la comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor. (Ref: Apartados A11–A16)

Hallazgos significativos de la auditoría

16. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A17–A18)

    (a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad; (Ref: Apartados A19–A20)

    (b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría; (Ref: Apartado A21)

    (c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección:

        (i) las cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta; y (Ref: Apartado A22)

        (ii) las manifestaciones escritas que el auditor solicite;

    (d) en su caso, las circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría; y (Ref: Apartados A23–A25)

    (e) cualquier otra cuestión que haya surgido durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sea relevante para la supervisión del proceso de información financiera. (Ref: Apartados A26–A28)

La independencia del auditor

17. En el caso de entidades cotizadas, será objeto de comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad:

    (a) una declaración de que el equipo del encargo y, en su caso, otras personas pertenecientes a la firma de auditoría, la propia firma de auditoría y, cuando proceda, otras firmas de la red, han cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia; y

        (i) todas las relaciones y otras cuestiones existentes entre la firma de auditoría, las firmas de la red y la entidad que, según el juicio profesional del auditor, se puede esperar razonablemente que puedan afectar a la independencia de este. Ello incluirá los honorarios totales cargados a la entidad y a los componentes que ella controla, durante el periodo cubierto por los estados financieros, por los servicios de auditoría y otros servicios distintos de la auditoría prestados por la firma de auditoría y por otras firmas de la red. Estos honorarios se detallarán por concepto para facilitar a los responsables del gobierno de la entidad la evaluación del efecto de los servicios en la independencia del auditor; y

        (ii) con relación a amenazas a la independencia que no están a un nivel aceptable,

las medidas tomadas para hacer frente a las amenazas, incluidas aquellas que fueron adoptadas para eliminar las circunstancias que originan la amenaza, o las salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable. (Ref: Apartados A29–A32)

El proceso de comunicación

Establecimiento del proceso de comunicación

18. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la forma, el momento y el contenido general previsto para las comunicaciones. (Ref: Apartados A37–A45)

Formas de comunicación

19. El auditor se comunicará por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los hallazgos significativos de la auditoría cuando, según su juicio profesional, la comunicación verbal no sea adecuada. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto en el transcurso de la auditoría. (Ref: Apartados A46–A48)

20. El auditor se comunicará por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los asuntos relativos a la independencia del auditor cuando así se requiera por el apartado 17.

Momento de realización de las comunicaciones

21. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente. (Ref: Apartados A49–A50)

Adecuación del proceso de comunicación

22. El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor evaluará el efecto que, en su caso, este hecho haya tenido en la valoración de los riesgos de incorrección material y en su capacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y adoptará las medidas adecuadas. (Ref: Apartados A51–A53)

Documentación

23. En el caso de que los asuntos que deban ser comunicados en aplicación de esta NIA lo sean verbalmente, el auditor los incluirá en la documentación de auditoría, indicando el momento en el que fueron comunicados y la persona o personas a las que se dirigió dicha comunicación. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría[2]. (Ref: Apartado A54)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 11)

A1. Las estructuras de gobierno varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. Por ejemplo:

- En algunas jurisdicciones existe un consejo de supervisión (total o mayoritariamente no ejecutivo) separado legalmente del consejo ejecutivo (de dirección) (una estructura de "doble consejo"). En otras jurisdicciones, un solo consejo (una estructura de

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

“consejo único”) tiene la responsabilidad tanto de las funciones de supervisión como de las funciones ejecutivas.

- En algunas entidades, los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores. En otras, por ejemplo en algunas entidades públicas, la labor de gobierno se ejerce por un órgano que no forma parte de la entidad.
- En algunos casos, la totalidad o parte de los responsables del gobierno de la entidad participan en la dirección de la entidad. En otros, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección son personas diferentes.
- En algunos casos, los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de aprobar[3] 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 2019)[4], es relevante. La persona o personas adecuadas con quienes comunicarse pueden variar según la cuestión que deba ser comunicada.

A4. La NIA 600 incluye cuestiones específicas que deben ser objeto de comunicación por los auditores de un grupo con los responsables del gobierno de la entidad[5]. 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.

---

[3] Como se indica en el apartado A68 de la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, en este contexto, ser responsable de aprobar significa tener autoridad para concluir que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados.

[4] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

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

Comunicación con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

A5. Al considerar la posibilidad de comunicarse con un subgrupo de responsables del gobierno de la entidad, el auditor puede tener en cuenta aspectos tales como:

- Las respectivas responsabilidades del subgrupo y del órgano de gobierno.
- La naturaleza de las cuestiones a comunicar.
- Los requerimientos legales o reglamentarios aplicables.
- Si el subgrupo tiene autoridad para actuar en relación con la información comunicada y si puede proporcionar información y explicaciones adicionales que pueda necesitar el auditor.

A6. Para decidir si también es necesario comunicarse con el órgano de gobierno acerca de la información, detalladamente o de forma resumida, el auditor puede tomar en consideración su valoración de hasta qué punto es eficaz y adecuada la comunicación de la información relevante por parte del subgrupo con el órgano de gobierno. Al acordar los términos del encargo, el auditor puede establecer explícitamente que, salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, el auditor se reserva el derecho de comunicarse directamente con el órgano de gobierno.

A7. Existen comités de auditoría (o subgrupos similares con diferente denominación) en muchas jurisdicciones. Aunque sus competencias y funciones específicas pueden diferir, la comunicación con el comité de auditoría, en el caso de que exista, se ha convertido en un elemento clave en la comunicación del auditor con los responsables del gobierno de la entidad. Los principios de buen gobierno conllevan que:

- El auditor sea invitado a asistir con regularidad a las reuniones del comité de auditoría.
- El presidente del comité de auditoría y, cuando sea relevante, los demás miembros del comité de auditoría se relacionen periódicamente con el auditor.
- Por lo menos una vez al año, el comité de auditoría se reúna con el auditor sin la presencia de la dirección de la entidad.

Situación en la que todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección (Ref: Apartado 13)

A8. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección y la aplicación de los requerimientos de comunicación se modifica para tener en cuenta esta circunstancia. En estos casos, al comunicarse con uno o más directivos puede ocurrir que el auditor no informe adecuadamente a todos aquellos con los que se debería comunicar como responsables del gobierno. Por ejemplo, en una sociedad en la que todos los administradores participan en la dirección de la entidad, algunos de ellos (por ejemplo, el responsable de marketing) pueden no estar informados de cuestiones significativas discutidas con otro consejero (por ejemplo, el responsable de la preparación de estados financieros).

Cuestiones que deben comunicarse

Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartado 14)

A9. Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros a menudo se incluyen en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito en el que se registran los términos del encargo[6]. Las disposiciones legales, reglamentarias o la estructura de gobierno de la entidad pueden requerir que los responsables del gobierno de

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

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[7], la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.
- Cuando proceda, la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar otras cuestiones específicas en aplicación de disposiciones legales o reglamentarias, por acuerdo con la entidad o debido a requerimientos adicionales aplicables al encargo, exigidos, por ejemplo, por las normas emitidas por una organización profesional nacional de contabilidad.

A10. Las disposiciones legales o reglamentarias, un acuerdo con la entidad o los requerimientos adicionales aplicables al encargo pueden dar lugar a una comunicación más amplia con los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, (a) un acuerdo con la entidad puede establecer que deban ser comunicadas determinadas cuestiones cuando surjan de servicios distintos a la auditoría de estados financieros, prestados por una firma de auditoría o por una firma de la red; o (b) el mandato de un auditor del sector público puede establecer que deban ser comunicadas algunas cuestiones que lleguen a conocimiento del auditor como resultado de otros trabajos, tales como las auditorías de cumplimiento.

Alcance y momento de realización de la auditoría planificados (Ref: Apartado 15)

A11. La comunicación del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados puede:

(a) Facilitar a los responsables del gobierno de la entidad una mejor comprensión de las consecuencias del trabajo del auditor, la discusión con el auditor de los temas relacionados con el riesgo y con el concepto de importancia relativa y la identificación de las áreas en las que pueden solicitar al auditor que desarrolle procedimientos adicionales; y

(b) Facilitar al auditor una mejor comprensión de la entidad y su entorno.

A12. La comunicación de los riesgos significativos identificados por el auditor ayuda a los responsables del gobierno de la entidad a comprender esas cuestiones y el motivo por el que se determinó que eran riesgos significativos. La comunicación acerca de los riesgos significativos puede facilitar a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de su responsabilidad de supervisar el proceso de información financiera.

A13. Las cuestiones comunicadas pueden incluir:

- La manera en la que el auditor planifica tratar los riesgos significativos de incorrección material debida a fraude o error.
- La manera en la que el auditor planifica tratar las áreas de mayor riesgo valorado de

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

incorrección material.

- El enfoque del auditor en relación con el sistema de control interno de la entidad.
- La aplicación del concepto de importancia relativa en el contexto de una auditoría[8].
- 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[9].
- Cuando es aplicable la NIA 701, las ideas preliminares del auditor sobre cuestiones que pueden ser áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.
- El enfoque previsto por el auditor para tratar las implicaciones en los estados financieros individuales y en la información a revelar de cualquier cambio significativo en el marco de información financiera aplicable o en el entorno, situación financiera o actividades de la entidad.

A14. Otros aspectos relativos a la planificación que puede ser adecuado discutir con los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- En el caso de que la entidad cuente con una función de auditoría interna, el modo en que el auditor externo y los auditores internos pueden trabajar juntos de manera constructiva y complementaria, así como la utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna y la naturaleza y extensión de cualquier utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos[10].
- 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:

---

8 NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*

9 Véase la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

10 NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartados 20 y 31

- La relevancia, fiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad de la información presentada en los estados financieros y
- La consideración de si los estados financieros pueden verse menoscabados por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.

- Las respuestas de los responsables del gobierno de la entidad a anteriores comunicaciones con el auditor.
- Los documentos que comprende la otra información (según se define en la NIA 720 (Revisada)) y el modo y momento en que se prevé que se publiquen esos documentos. Cuando el auditor espera recibir otra información después de la fecha del informe de auditoría, las discusiones con los responsables del gobierno de la entidad también pueden abarcar las medidas que pueden resultar adecuadas o necesarias si el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría.

A15. Aunque la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad pueda facilitar al auditor la planificación del alcance y el momento de realización de la auditoría, no modifica la responsabilidad exclusiva del auditor respecto a la determinación de la estrategia global de auditoría y del plan de auditoría, incluidos la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A16. Al comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados, es necesario prestar atención para no comprometer la eficacia de la auditoría, especialmente cuando algunos o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección. Por ejemplo, comunicar la naturaleza y el momento de realización de procedimientos de auditoría detallados puede reducir su eficacia al hacerlos demasiado previsibles.

Hallazgos significativos de la auditoría (Ref: Apartado 16)

A17. La comunicación de los hallazgos de la auditoría puede incluir la solicitud de información adicional a los responsables del gobierno de la entidad para completar la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor puede confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.

A18. Cuando es aplicable la NIA 701, las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad requeridas por el apartado 16, así como la comunicación acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor requerida por el apartado 15, son especialmente relevantes en la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría[11].

Aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables (Ref: Apartado 16(a))

A19. Los marcos de información financiera normalmente permiten a la entidad realizar estimaciones contables y formular juicios sobre las políticas contables y sobre la información a revelar en los estados financieros, por ejemplo, en relación con la utilización de hipótesis en la realización de estimaciones contables. Además, las disposiciones legales o reglamentarias o los marcos de información financiera pueden requerir que se revele un resumen de las políticas contables significativas o que se haga referencia a las "estimaciones contables críticas" o a las "políticas y prácticas contables críticas" para identificar y proporcionar información adicional a los usuarios acerca de los juicios más difíciles, subjetivos o complejos formulados por la dirección en la preparación de los estados

[11] NIA 701, apartados 9-10

financieros.

A20. Como resultado, el punto de vista del auditor sobre los aspectos subjetivos de los estados financieros puede ser especialmente relevante para los responsables del gobierno de la entidad en el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión del proceso de información financiera. Por ejemplo, en relación con las cuestiones descritas en el apartado A19, los responsables del gobierno de la entidad pueden tener interés en la opinión del auditor acerca del grado en que la complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente afectan a la selección y aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de una estimación contable significativa, así como en la evaluación del auditor de si la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Una comunicación abierta y constructiva sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad también puede incluir comentarios sobre si determinadas prácticas contables significativas son aceptables y sobre la calidad de la información revelada. Cuando proceda, ello puede incluir si el auditor considera que una práctica contable significativa de la entidad relacionada con estimaciones contables no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad. Por ejemplo, cuando un método alternativo aceptable para realizar una estimación contable sería, a juicio del auditor, más adecuado. En el anexo 2 se enumeran algunas cuestiones que pueden incluirse en dicha comunicación.

Dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría (Ref: Apartado 16(b))

A21. Las dificultades significativas surgidas durante la realización de la auditoría pueden referirse a situaciones como las siguientes:

- Retrasos significativos de la dirección, la falta de disponibilidad de personal de la entidad o la falta de disposición de la dirección para proporcionar información que necesita el auditor para aplicar sus procedimientos.
- Un plazo excesivamente corto para completar la auditoría.
- La necesidad de tener que realizar un esfuerzo mayor de lo esperado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- La falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener.
- Restricciones impuestas al auditor por parte de la dirección.
- La falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, cuando se le solicite.

En algunas circunstancias, este tipo de dificultades puede suponer una limitación al alcance, que implique una opinión modificada[12].

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

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

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[13]. 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[14]. Como se expone en el apartado A9, si no se acuerdan los términos del encargo con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor les puede proporcionar una copia de la carta de encargo para comunicar cuestiones relevantes para la auditoría. La comunicación que requiere el apartado 16(d) tiene como finalidad informar a los responsables del gobierno de la entidad de las circunstancias en las que la estructura y contenido del informe de auditoría pueden diferir de lo esperado o puede incluir información adicional acerca de la auditoría que se ha realizado.

A24. Entre las circunstancias en las que el auditor está obligado a incluir información adicional en el informe de auditoría de conformidad con las NIA, o puede considerarlo necesario por algún otro motivo, y en las que se requiere comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, están:

- Cuando el auditor tenga previsto expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)15.
- Cuando el informe de auditoría mencione una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)16.
- Cuando se comuniquen cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 70117.
- Cuando el auditor considere necesario incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)18 o está obligado a ello por otras NIA.
- Si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[19].

En dichas circunstancias, el auditor puede considerar útil proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar la discusión

---

13 NIA 210, apartado 9

14 NIA 210, apartado 10

15 NIA 705 (Revisada), apartado 30

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

17 NIA 701, apartado 17

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

19 NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 18(a)

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[20]. El auditor también puede comunicar con los responsables del gobierno de la entidad en las circunstancias en las que elige no incluir la descripción de las responsabilidades del auditor en el cuerpo del informe de auditoría tal como la NIA 700 (Revisada)[21] permite.

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

A26. En la NIA 300[22] 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[23].

La independencia del auditor (Ref: Apartado 17)

A29. El auditor está obligado a cumplir los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros[24].

A30. La comunicación acerca de las relaciones y otras cuestiones y cómo se ha hecho frente a las amenazas a la independencia que no están a un nivel aceptable varían según las circunstancias del encargo y, generalmente, trata las amenazas a la independencia, las salvaguardas para reducir las amenazas y las medidas para eliminar circunstancias que originaron amenazas.

A31. Los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias también pueden establecer comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad en circunstancias en las que se hayan detectado incumplimientos de los requerimientos de independencia. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del

---

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

[21] NIA 700 (Revisada), apartado 41

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

[23] Véanse los apartados 19–22 y A24–A34 de la NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*.

[24] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 14

Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA*),* requiere que el auditor se comunique por escrito con los responsables del gobierno de la entidad acerca de cualquier incumplimiento y las medidas que ha tomado la firma de auditoría o que se propone tomar[25].

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.

---

[25] Véanse, por ejemplo, los apartados R400.80–R400.82 y R400.84 del Código de ética del IESBA.

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.
- 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 exijan la entrega a un tercero de una copia de una comunicación escrita dirigida a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser necesario que el auditor obtenga el consentimiento previo de dichos responsables antes de su entrega.

Formas de comunicación (Ref: Apartado 19)

A46. Una comunicación eficaz puede incluir presentaciones e informes escritos formales, así como comunicaciones menos formales, tales como discusiones. El auditor puede comunicar las cuestiones distintas a las determinadas en los apartados 19–20 verbalmente o por escrito. Las comunicaciones escritas pueden incluir la carta de encargo proporcionada a los responsables del gobierno de la entidad.

A47. Además de la significatividad de un asunto determinado, la forma de comunicación (es decir, si se debe comunicar verbalmente o por escrito, el grado de detalle o de resumen de la comunicación o si se debe comunicar de manera formal o informal) puede depender de

factores tales como:

- Si se incluirá una discusión de la cuestión en el informe de auditoría. Por ejemplo, cuando se comunican cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, el auditor puede considerar necesario comunicar por escrito sobre las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría.
- Si la cuestión ha sido satisfactoriamente resuelta.
- Si la dirección ya había comunicado previamente el asunto.
- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad.
- En el caso de una auditoría de estados financieros con fines específicos, si el auditor también audita los estados financieros con fines generales de la entidad.
- Requerimientos legales. En algunas jurisdicciones, es obligatorio que la comunicación escrita con los responsables del gobierno de la entidad adopte la forma prescrita por la normativa local.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El grado de contacto y diálogo habituales que mantiene el auditor con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si se han producido cambios significativos de los miembros de un órgano de gobierno.

A48. Cuando se discuta una cuestión significativa con un determinado miembro del gobierno de la entidad, por ejemplo, el presidente de un comité de auditoría, puede ser adecuado que el auditor resuma la cuestión en comunicaciones posteriores para que todos los responsables del gobierno de la entidad dispongan de una información completa.

Momento de realización de las comunicaciones (Ref: Apartado 21)

A49. Una comunicación oportuna durante toda la auditoría contribuye al logro de una sólida comunicación recíproca entre los responsables del gobierno de la entidad y el auditor. Sin embargo, el momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo. Son circunstancias relevantes, entre otras, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo:

- Las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un encargo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.
- Puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización de la auditoría en cuanto sea posible, si los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al auditor la superación de dicha dificultad o si es probable que implique una opinión modificada. De la misma forma, el auditor puede comunicar verbalmente a los responsables del gobierno de la entidad, tan pronto como sea posible, las deficiencias significativas en el control interno identificadas por el auditor, antes de comunicarlas por escrito en el momento oportuno como establece la NIA 265[26].
- 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

[26] NIA 265, apartados 9 y A14

tener comunicaciones más frecuentes para discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos significativos de auditoría.

- Las comunicaciones relativas a la independencia pueden ser adecuadas siempre que se emitan juicios significativos sobre amenazas a la independencia y sobre cómo se hará frente a las amenazas a la independencia que no están a un nivel aceptable, por ejemplo, cuando se acepta un encargo para proporcionar servicios que no son de auditoría, y en una discusión de cierre.
- Las comunicaciones acerca de hallazgos de la auditoría, incluido el punto de vista del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, también pueden formar parte de la discusión de cierre.
- Cuando se auditan estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos, puede ser adecuado coordinar el momento de realizar las comunicaciones.

A50. Otros factores que pueden ser relevantes para determinar el momento de realización de las comunicaciones son los siguientes:

- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la entidad auditada.
- Cualquier obligación legal de comunicar determinadas cuestiones en unos plazos concretos.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la entidad, incluidos los acuerdos alcanzados sobre reuniones o comunicaciones periódicas con el auditor.
- El momento en el que el auditor identifica ciertas cuestiones, por ejemplo, puede que el auditor no identifique un determinado hecho (por ejemplo, el incumplimiento de una norma) a tiempo para que se tome una medida preventiva, pero la comunicación de dicha cuestión puede permitir la adopción de medidas correctoras.

Adecuación del proceso de comunicación (Ref: Apartado 22)

A51. No es necesario que el auditor diseñe procedimientos específicos para sustentar la evaluación de la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad. Dicha evaluación puede basarse en observaciones derivadas de procedimientos de auditoría aplicados para otros fines. Estas observaciones pueden incluir lo siguiente:

- Lo adecuado y oportuno de las medidas adoptadas por los responsables del gobierno de la entidad como respuesta a las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor. Cuando no hayan sido resueltas de manera eficaz las cuestiones significativas puestas de manifiesto en anteriores comunicaciones, puede ser adecuado que el auditor indague las razones por las que no se han adoptado las medidas adecuadas y considere volver a plantear las citadas cuestiones. De esta forma, se evita el riesgo de dar la impresión de que el auditor está satisfecho de que la cuestión ha sido resuelta satisfactoriamente o de que dicha cuestión ya no es significativa.
- La aparente franqueza de los responsables del gobierno de la entidad en su comunicación con el auditor.
- La buena disposición y capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para reunirse con el auditor sin la presencia de la dirección.
- La aparente capacidad de los responsables del gobierno de la entidad para entender plenamente las cuestiones puestas de manifiesto por el auditor, por ejemplo, el grado en el que los responsables del gobierno de la entidad investigan los problemas y cuestionan las recomendaciones que les son formuladas.

- Dificultades para alcanzar un entendimiento mutuo con los responsables del gobierno de la entidad sobre la forma, el momento y el contenido general previsto de las comunicaciones.
- Cuando todos o algunos de los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección, el aparente conocimiento que tengan de la manera en que las cuestiones debatidas con el auditor puedan afectar a sus responsabilidades más generales de gobierno, así como a sus responsabilidades como miembros de la dirección.
- Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad se adecua a los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

A52. Como se indica en el apartado 4, una comunicación recíproca eficaz es útil tanto para el auditor como para los responsables del gobierno de la entidad. Por otra parte, la NIA 315 (Revisada 2019) señala como elemento del entorno de control de la entidad la participación de los responsables de su gobierno, incluida su interacción con la auditoría interna, en su caso, y con los auditores externos[27]. Una comunicación recíproca inadecuada puede indicar un entorno de control insatisfactorio e influir en la valoración a realizar por el auditor del riesgo de incorrección material. También existe el riesgo de que el auditor no haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para la formación de una opinión sobre los estados financieros.

A53. Si la comunicación recíproca entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad no es adecuada y la situación no se puede solucionar, el auditor puede adoptar medidas tales como:

- La modificación de la opinión del auditor debido a una limitación del alcance.
- La obtención de asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- 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.

---

[27] NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3

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[28] y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar cuestiones específicas con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*– apartado 30(a)
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartados 22, 39(c) (i) y 41– 43
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* – apartados 15, 20 y 23-25
- NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad* – apartado 9
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartados 12-13
- NIA 505, *Confirmaciones externas* – apartado 9
- NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura* – apartado 7
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 38
- NIA 550, Partes vinculadas – apartado 27
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartados 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17
- NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento* – apartado 25
- NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 49
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos* – apartados 20 y 31
- NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* – apartado 46
- NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartado 17
- NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartados 12, 14, 23 y 30
- NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartado 12
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos* – apartado 18

---

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

- 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 y la correspondiente información a revelar

- El Anexo 2 de la NIA 540 (Revisada) incluye cuestiones sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad relativas a aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad relacionadas con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar.

Información revelada en los estados financieros

- Las cuestiones relacionadas con la formulación de información especialmente sensible revelada en los estados financieros y los juicios emitidos al respecto (por ejemplo, información revelada relacionada con el reconocimiento de ingresos, remuneraciones, empresa en funcionamiento, hechos posteriores y contingencias).
- La neutralidad, congruencia y claridad de la información revelada en los estados financieros.

Cuestiones relacionadas

- El posible efecto en los estados financieros de riesgos, exposiciones e incertidumbres significativos, tales como litigios en curso, que son revelados en los estados financieros.
- El grado en que se han visto afectados los estados financieros por transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, o que, por otras razones, parecen inusuales. La comunicación puede poner de relieve:
    - Las cantidades no recurrentes reconocidas durante el periodo.
    - Hasta qué punto se revelan dichas transacciones por separado en los estados financieros.

- Si parece que dichas transacciones han sido diseñadas para lograr un determinado tratamiento contable o fiscal o un determinado objetivo legal o regulatorio.
- Si la estructura de dichas transacciones parece exageradamente compleja o si se ha requerido asesoramiento extenso sobre cómo se ha estructurado la transacción.
- Casos en los que la dirección se centra más en la necesidad de un determinado tratamiento contable que en las condiciones económicas subyacentes de la transacción.

- Los factores que inciden en los valores en libros de activos y pasivos, incluidas las bases que utiliza la entidad para determinar las vidas útiles asignadas a los activos tangibles e intangibles. La comunicación puede explicar cómo se seleccionaron los factores que tienen un efecto en los valores en libros y cómo habrían afectado otras posibles alternativas a los estados financieros.
- La corrección selectiva de incorrecciones, por ejemplo, corregir incorrecciones que tienen como efecto incrementar el beneficio registrado pero no aquéllas que reducen ese beneficio.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 265

COMUNICACIÓN DE LAS DEFICIENCIAS EN EL CONTROL INTERNO A LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO Y A LA DIRECCIÓN DE LA ENTIDAD

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-3

Fecha de entrada en vigor 4

Objetivo 5

Definiciones 6

Requerimientos 7-11

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno A1-A4

Deficiencias significativas en el control interno A5-A11

Comunicación de deficiencias en el control interno A12-A30

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar adecuadamente, a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección, las deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría de los estados financieros. Esta NIA no impone responsabilidades adicionales al auditor con respecto a la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad y al diseño y la realización de pruebas de controles más allá de los requerimientos de la NIA 315 (Revisada 2019)[1] y la NIA 330[2]. La NIA 260 (Revisada)[3] establece requerimientos adicionales y proporciona orientaciones sobre la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en relación con la auditoría.

2. Al realizar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material, el auditor debe obtener conocimiento del sistema de control interno de la entidad[4]. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el sistema de control interno de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno. El auditor puede identificar deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad no solo durante el proceso de valoración del riesgo, sino también en cualquier otra fase de la auditoría. Esta NIA especifica las deficiencias identificadas que el auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección.

3. Esta NIA no impide que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección cualquier otra cuestión sobre el control interno que el auditor haya identificado durante la realización de la auditoría.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

5. El objetivo del auditor es comunicar adecuadamente a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección las deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de ambos.

Definiciones

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

   (a) Deficiencia en el control interno – Existe una deficiencia en el control interno cuando:

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

      (ii) no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, oportunamente, incorrecciones en los estados financieros.

---

1 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material,* apartados 12(c) y (m) y apartados 21 a 27.

2 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

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

4 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21. Los apartados A90-A95 proporcionan orientaciones sobre los controles relevantes para la auditoría.

(b) Deficiencia significativa en el control interno – Deficiencia o conjunto de deficiencias en el control interno que, según el juicio profesional del auditor, tiene la importancia suficiente para merecer la atención de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A5)

Requerimientos

7. El auditor determinará si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, ha identificado una o más deficiencias en el control interno. (Ref: Apartados A1–A4)

8. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, determinará, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, si, individualmente o de manera agregada, constituyen deficiencias significativas. (Ref: Apartados A5–A11)

9. El auditor comunicará a los responsables del gobierno de la entidad, por escrito y oportunamente, las deficiencias significativas en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría. (Ref: Apartados A12–A18, A27)

10. El auditor también comunicará oportunamente y al nivel adecuado de responsabilidad de la dirección: (Ref: Apartados A19, A27)

(a) por escrito, las deficiencias significativas en el control interno que el auditor haya comunicado o tenga intención de comunicar a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que, teniendo en cuenta las circunstancias, su comunicación directa a la dirección resulte inadecuada; y (Ref: Apartados A14, A20–A21)

(b) otras deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría que no hayan sido comunicadas a la dirección por otras partes y que, según el juicio profesional del auditor, tengan la importancia suficiente para merecer la atención de la dirección. (Ref: Apartados A22–A26)

11. El auditor incluirá en la comunicación escrita sobre las deficiencias significativas en el control interno:

(a) una descripción de las deficiencias y una explicación de sus posibles efectos; y (Ref: Apartado A28)

(b) información suficiente para permitir a los responsables del gobierno de la entidad y a la dirección comprender el contexto de la comunicación. En especial, el auditor explicará que: (Ref: Apartados A29–A30)

(i) el propósito de la auditoría era que el auditor expresara una opinión sobre los estados financieros;

(ii) la auditoría tuvo en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno; y

(iii) las cuestiones sobre las que se informa se limitan a las deficiencias que el auditor ha identificado durante la realización de la auditoría y sobre las que el auditor ha llegado a la conclusión de que tienen importancia suficiente para merecer ser comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Determinación de si se han identificado deficiencias en el control interno (Ref: Apartado 7)

A1. Para determinar si el auditor ha identificado una o más deficiencias en el control interno, él puede discutir los hechos y circunstancias relevantes relativas a sus hallazgos con el nivel adecuado de la dirección. Esta discusión proporciona al auditor la oportunidad de poner en conocimiento de la dirección, oportunamente, la existencia de deficiencias que es posible que la dirección no conociera con anterioridad. El nivel dentro de la dirección al que procede comentar los hallazgos es aquél que esté familiarizado con el área de control interno afectada, además de autorizado para adoptar medidas para la corrección de cualquier deficiencia identificada en el control interno. En algunas circunstancias, es posible que no resulte adecuado que el auditor comente sus hallazgos directamente con la dirección, por ejemplo si los hallazgos parecen poner en duda la integridad o la competencia de la dirección (véase apartado A20).

A2. El auditor, al discutir con la dirección los hechos y circunstancias relativas a sus hallazgos, puede obtener otra información relevante que tendrá en cuenta posteriormente, como:

- El conocimiento que tiene la dirección sobre las causas reales o supuestas de las deficiencias.
- Las excepciones por deficiencias en las que pueda haber reparado la dirección; por ejemplo, incorrecciones que no fueron evitadas por los controles relevantes de las tecnologías de la información (TI).
- Una indicación preliminar por parte de la dirección de su respuesta ante los hallazgos.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A3. Aunque los conceptos subyacentes de los controles en el componente de las actividades de control en las entidades de pequeña dimensión probablemente sean similares a los de entidades de gran dimensión, diferirán en cuanto al grado de formalización con que se aplican. Además, las entidades de pequeña dimensión pueden considerar innecesarios determinados tipos de controles debido a los controles aplicados por la dirección. Por ejemplo, el hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control eficaz sobre saldos contables y transacciones importantes, reduciendo o eliminando la necesidad de controles más detallados.

A4. Además, las entidades de pequeña dimensión suelen tener menos empleados, lo que puede limitar la posibilidad de segregación de funciones. No obstante, en una entidad de pequeña dimensión dirigida por un propietario-gerente, éste puede llegar a ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad de gran dimensión. Este mayor nivel de supervisión por parte de la dirección debe ponderarse con la mayor probabilidad de que la dirección eluda los controles.

Deficiencias significativas en el control interno (Ref: Apartados 6(b), 8)

A5. La significatividad de una deficiencia o de un conjunto de deficiencias en el control interno depende no sólo de si se ha producido realmente alguna incorrección, sino también de la probabilidad de que se pueda producir y de la posible magnitud de la incorrección. En consecuencia, pueden existir deficiencias significativas aunque el auditor no haya identificado incorrecciones durante la realización de la auditoría.

A6. A la hora de determinar si una deficiencia o un conjunto de deficiencias en el control interno constituye una deficiencia significativa, el auditor puede tener en cuenta cuestiones como las siguientes:

- La probabilidad de que las deficiencias den lugar en el futuro a incorrecciones materiales en los estados financieros.
- La exposición del activo o pasivo correspondiente a pérdida o fraude.
- La subjetividad y complejidad a la hora de determinar cantidades estimadas, como, por ejemplo, las estimaciones contables a valor razonable.
- Las cantidades en los estados financieros que podrían estar afectadas por las deficiencias.
- El movimiento que se ha producido o podría producirse en el saldo de las cuentas o los tipos de transacciones que podrían estar afectados por la deficiencia o deficiencias.
- La importancia de los controles en relación con el proceso de información financiera; por ejemplo:
  - Controles generales de seguimiento (como la supervisión de la dirección).
  - Controles sobre la prevención y detección del fraude.
  - Controles sobre la selección y aplicación de políticas contables significativas.
  - Controles sobre las transacciones significativas con partes vinculadas.
  - Controles sobre las transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio de la entidad.
  - Controles sobre el proceso de información financiera al cierre del periodo (tales como controles sobre asientos no recurrentes en el libro diario).
- La causa y frecuencia de las excepciones detectadas como consecuencia de las deficiencias de los controles.
- La interacción de la deficiencia con otras deficiencias en el control interno.

A7. Son indicadores de deficiencias significativas en el control interno, por ejemplo:

- La evidencia de aspectos ineficaces del entorno de control, tales como:
  - Indicios de que los responsables del gobierno de la entidad no están examinando adecuadamente transacciones significativas en las que la dirección tiene intereses financieros.
  - La identificación de fraude de la dirección, sea o no material, que el control interno de la entidad no evitó.
  - La falta de implementación por la dirección de medidas correctoras adecuadas en relación con deficiencias significativas comunicadas con anterioridad.
- La ausencia de un proceso de valoración del riesgo dentro de la entidad, cuando normalmente cabría esperar que se hubiera establecido dicho proceso.
- Evidencia de un proceso ineficaz de valoración del riesgo por la entidad, por ejemplo la falta de identificación por la dirección de un riesgo de incorrección material que el auditor podría esperar que hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad.
- Evidencia de una respuesta ineficaz ante riesgos significativos identificados (por ejemplo, ausencia de controles sobre dichos riesgos).
- Incorrecciones detectadas por los procedimientos del auditor que el control interno de la entidad no evitó, o bien no detectó ni, por tanto, corrigió.
- La reformulación de estados financieros publicados anteriormente con el fin de reflejar la corrección de una incorrección material debida a error o fraude.

- Evidencia de que la dirección no es capaz de supervisar la preparación de los estados financieros.

A8. Los controles se pueden diseñar para que funcionen de forma individual o en combinación con otros con el fin de prevenir, o detectar y corregir, eficazmente las incorrecciones[5]. Por ejemplo, los controles sobre las cuentas a cobrar pueden consistir tanto en controles automatizados como manuales, diseñados para operar conjuntamente con el fin de prevenir, o detectar y corregir, incorrecciones en el saldo de la cuenta. Una deficiencia en el control interno puede no tener suficiente importancia, por sí sola, para constituir una deficiencia significativa. Sin embargo, un conjunto de deficiencias que afecten al mismo saldo contable o información a revelar, afirmación o componente del sistema de control interno de la entidad puede aumentar los riesgos de incorrección hasta el punto de dar lugar a una deficiencia significativa.

A9. Las disposiciones legales o reglamentarias de algunas jurisdicciones pueden requerir (especialmente en auditorías de entidades cotizadas) que el auditor comunique a los responsables del gobierno de la entidad o a otras partes relevantes (por ejemplo, las autoridades reguladoras) uno o más tipos específicos de deficiencias en el control interno que haya identificado durante la realización de la auditoría. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias hayan establecido términos y definiciones específicos para dichos tipos de deficiencias y requieran que el auditor utilice dichos términos y definiciones a efectos de la comunicación, el auditor, empleará en ella dichos términos y definiciones de conformidad con el requerimiento legal o reglamentario.

A10. Cuando la jurisdicción haya establecido términos específicos para la comunicación de los tipos de deficiencias en el control interno, pero no haya definido dichos términos, es posible que el auditor necesite aplicar su juicio para determinar las cuestiones que vayan a comunicarse más allá del requerimiento legal o reglamentario. Al hacerlo, el auditor puede considerar adecuado tener en cuenta los requerimientos y las orientaciones de esta NIA. Por ejemplo, si el propósito del requerimiento normativo es llamar la atención de los responsables del gobierno de la entidad sobre determinadas cuestiones de control interno que deberían conocer, puede ser adecuado considerar que dichas cuestiones equivalen, en general, a las deficiencias significativas que esta NIA exige que se comuniquen a los responsables del gobierno de la entidad.

A11. Los requerimientos de esta NIA siguen siendo aplicables con independencia de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran o no la utilización por el auditor de términos o definiciones específicos.

Comunicación de deficiencias en el control interno

Comunicación de deficiencias significativas en el control interno a los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 9)

A12. La comunicación por escrito de las deficiencias significativas a los responsables del gobierno de la entidad refleja la importancia de estas cuestiones y facilita a los responsables del gobierno de la entidad el cumplimiento de sus responsabilidades de supervisión. La NIA 260 (Revisada) contiene consideraciones pertinentes sobre la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en su dirección[6].

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

---

5 NIA 315 (Revisada 2019), apartado A175

6 NIA 260 (Revisada), apartado 13

que los responsables del gobierno de la entidad reciban la comunicación escrita del auditor antes de la fecha de aprobación de los estados financieros, con el fin de cumplir responsabilidades específicas relativas al control interno a efectos normativos o de otro tipo. Para otras entidades, el auditor puede emitir la comunicación escrita en una fecha posterior. Sin embargo, en este último caso, como la comunicación escrita del auditor sobre deficiencias significativas forma parte del archivo final de auditoría, dicha comunicación escrita está sujeta al requerimiento fundamental[7] 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[8].

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

---

7 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 14

8 NIA 230, apartado A21

deficiencia significativa aún no se ha corregido. El hecho de no actuar, en ausencia de una explicación racional, puede suponer en sí mismo una deficiencia significativa.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A18. En el caso de auditorías de entidades de pequeña dimensión, el auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad de una manera menos formal que en el caso de entidades de gran dimensión.

Comunicación a la dirección de deficiencias en el control interno (Ref: Apartado 10)

A19. Por lo general, el nivel adecuado de la dirección es el que tiene la responsabilidad y autoridad necesarias para evaluar las deficiencias en el control interno y adoptar las medidas correctoras necesarias. En el caso de deficiencias significativas, el nivel adecuado probablemente sea el presidente ejecutivo o el director financiero (o sus equivalentes), ya que también se requiere que estas cuestiones se comuniquen a los responsables del gobierno de la entidad. En cuanto a otras deficiencias en el control interno, el nivel adecuado puede ser la dirección operativa que participe de forma más directa en las áreas de control afectadas y tenga autoridad para adoptar las medidas correctoras adecuadas.

Comunicación a la dirección de deficiencias significativas en el control interno (Ref: Apartado 10(a))

A20. Determinadas deficiencias significativas identificadas en el control interno pueden poner en duda la integridad o la competencia de la dirección. Por ejemplo, puede haber evidencia de fraude o de incumplimiento intencionado de las disposiciones legales y reglamentarias por parte de la dirección, o se puede poner de manifiesto la incapacidad de la dirección para supervisar la preparación de estados financieros adecuados, lo cual puede poner en duda la competencia de la dirección. En consecuencia, es posible que no resulte adecuado comunicar dichas deficiencias directamente a la dirección.

A21. La NIA 250 (Revisada) establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre el modo de informar respecto de los incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias identificados o de indicios de su incumplimiento, incluido en el caso de que los propios responsables del gobierno de la entidad estén implicados en dicho incumplimiento[9]. 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[10].

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.

---

9 NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartados 23-29

10 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 42

A24. Si, en un periodo anterior, el auditor ha comunicado a la dirección deficiencias en el control interno que no sean significativas, y la dirección ha decidido no corregirlas por razones de coste o de otro tipo, no es necesario que el auditor repita la comunicación en el periodo actual. Tampoco se requiere que el auditor repita la información sobre dichas deficiencias si anteriormente ya han sido comunicadas a la dirección por otras partes, por ejemplo, por la función de auditoría interna o por las autoridades reguladoras. No obstante, puede ser adecuado que el auditor vuelva a comunicar esas otras deficiencias si ha habido un cambio en la dirección, o en el caso de que el auditor haya obtenido nueva información que modifique el conocimiento que el auditor o la dirección tenían anteriormente con respecto a dichas deficiencias. No obstante, el hecho de que la dirección no corrija esas otras deficiencias en el control interno que le fueron comunicadas con anterioridad puede convertirse en una deficiencia significativa que requiera ser comunicada a los responsables del gobierno de la entidad. La determinación de si éste es el caso la hará el auditor ejerciendo su juicio a la luz de las circunstancias.

A25. En algunas circunstancias, los responsables del gobierno de la entidad pueden desear ser informados de los detalles de las otras deficiencias en el control interno que el auditor haya comunicado a la dirección, o que se les informe brevemente de la naturaleza de dichas otras deficiencias. El auditor, por su parte, puede considerar adecuado informar a los responsables del gobierno de la entidad de que ha comunicado estas otras deficiencias a la dirección. En cualquiera de los dos casos, el auditor puede informar verbalmente o por escrito a los responsables del gobierno de la entidad, según proceda.

A26. La NIA 260 (Revisada) contiene consideraciones pertinentes sobre la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando todos ellos participan en su dirección[11].

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartados 9-10)

A27. Los auditores del sector público pueden tener responsabilidades adicionales de comunicar deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría, de un modo y con un grado de detalle no previstos en la presente NIA, así como a terceros igualmente no previstos en la presente NIA. Por ejemplo, las deficiencias significativas pueden tener que comunicarse al Parlamento u otro órgano de gobierno. Las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones también pueden exigir que los auditores del sector público informen de las deficiencias en el control interno, con independencia de la significatividad de los posibles efectos de dichas deficiencias. Además, la legislación puede requerir que los auditores del sector público informen sobre cuestiones relacionadas con el control interno que van más allá de las deficiencias en el control interno cuya comunicación requiere esta NIA; por ejemplo, controles relacionados con el cumplimiento de disposiciones legales, reglamentarias o disposiciones contractuales o acuerdos de subvención.

Contenido de la comunicación escrita de deficiencias significativas en el control interno (Ref: Apartado 11)

A28. Para explicar los posibles efectos de las deficiencias significativas, no es necesario que el auditor cuantifique dichos efectos. Las deficiencias significativas pueden agruparse a efectos de presentación de la información cuando resulte oportuno hacerlo. El auditor también puede incluir en la comunicación escrita sugerencias sobre las medidas correctoras de las deficiencias, las respuestas decididas o propuestas por la dirección, así como una declaración relativa a si el auditor ha dado algún paso para verificar si se han implementado las respuestas de la dirección.

A29. El auditor puede considerar adecuado incluir la siguiente información como contexto adicional de la comunicación:

---

[11] NIA 260 (Revisada), apartado 13

- 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)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

La función y el momento de realización de la planificación 2

Fecha de entrada en vigor 3

Objetivo 4

Requerimientos

Participación de miembros clave del equipo del encargo 5

Actividades preliminares del encargo 6

Actividades de planificación 7-11

Documentación 12

Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales 13

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

La función y el momento de realización de la planificación A1–A3

Participación de miembros clave del equipo del encargo A4

Actividades preliminares del encargo A5–A7

Actividades de planificación A8-A17

Documentación A18–A21

Consideraciones adicionales en los encargos de auditoría iniciales A22

Anexo: Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros,* debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.*

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de planificar una auditoría de estados financieros. Esta NIA está redactada en el contexto de auditorías recurrentes. Las consideraciones adicionales en un encargo de auditoría inicial figuran separadamente.

La función y el momento de realización de la planificación.

2. La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría. Una planificación adecuada favorece la auditoría de estados financieros en varios aspectos, entre otros los siguientes: (Ref: Apartados A1–A3)

- Ayuda al auditor a prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.
- Ayuda al auditor a identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.
- Ayuda al auditor a organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría, de manera que éste se realice de forma eficaz y eficiente.
- Facilita la selección de miembros del equipo del encargo con niveles de capacidad y competencia adecuados para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada del trabajo a dichos miembros.
- Facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

4. El objetivo del auditor es planificar la auditoría con el fin de que sea realizada de manera eficaz.

Requerimientos

Participación de miembros clave del equipo del encargo

5. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participarán en la planificación de la auditoría, incluida la planificación y la participación en la discusión entre los miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A4)

Actividades preliminares del encargo

6. El auditor llevará a cabo las siguientes actividades al comienzo del encargo de auditoría actual:

   (a) la aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 relativos a la continuidad de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría[1];

   (b) la evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos

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

los relativos a la independencia, de conformidad con la NIA 220[2] y

(c) el establecimiento de un acuerdo de los términos del encargo, tal como requiere la NIA 210[3]. (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, momento de empleo y extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo. (Ref: Apartados A8–A11)

9. El auditor desarrollará un plan de auditoría, el cual incluirá una descripción de:

(a) La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos planificados para la valoración del riesgo, como determina la NIA 315 (Revisada 2019)[4].

(b) La naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores planificados relativos a las afirmaciones, tal como establece la NIA 330[5].

(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[6]:

(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)

---

2 NIA 220, apartados 9-11

3 NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartados 9-13

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

5 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

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

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[7] y

(b) la comunicación con el auditor predecesor, cuando se haya producido un cambio de auditores, en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartado A22)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

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

A1. La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según la dimensión y complejidad de la entidad, la experiencia previa con la entidad de los miembros clave del equipo del encargo y los cambios de circunstancias que se produzcan durante la realización del encargo de auditoría.

A2. La planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo y repetitivo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual. La planificación, sin embargo, incluye la consideración del momento de realización de determinadas actividades y procedimientos de auditoría que deben finalizarse antes de la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores. Por ejemplo, la planificación incluye la necesidad de considerar, antes de la identificación y valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material, cuestiones como las siguientes:

- 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[8].

---

[7] NIA 220, apartados 12-13

[8] La NIA 315 (Revisada 2019), apartados 17 y 18, establece los requerimientos y proporciona orientaciones sobre la discusión del equipo del

Actividades preliminares del encargo (Ref: Apartado 6)

A5. La realización, al comienzo del encargo de auditoría actual, de las actividades preliminares del encargo detalladas en el apartado 6 facilita al auditor la identificación y la evaluación de los hechos o las circunstancias que pueden afectar negativamente a su capacidad para planificar y realizar el encargo de auditoría.

A6. La realización de estas actividades preliminares del encargo permite al auditor planificar un encargo de auditoría de forma que, por ejemplo:

- el auditor mantenga la independencia y la capacidad necesarias para realizar el encargo;
- no haya cuestiones relativas a la integridad de la dirección que puedan afectar a la disposición del auditor para continuar con el encargo;
- no se produzcan malentendidos con el cliente con respecto a los términos del encargo.

A7. La consideración por el auditor de la continuidad de los clientes y de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, tiene lugar a lo largo de todo el encargo de auditoría, a medida que se producen condiciones y cambios en las circunstancias. La aplicación de procedimientos iniciales relativos tanto a la continuidad de los clientes como a la evaluación de los requerimientos de ética aplicables (incluidos los relativos a la independencia) al comienzo del encargo de auditoría actual requiere que se hayan completado antes de realizar otras actividades significativas del encargo de auditoría actual. Con respecto a encargos de auditoría recurrentes, dichos procedimientos iniciales a menudo se producen poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior.

Actividades de planificación

La estrategia global de auditoría (Ref: Apartados 7-8)

A8. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría facilita al auditor la determinación después de haber finalizado sus procedimientos de valoración del riesgo, de cuestiones como las siguientes:

- los recursos a emplear en áreas de auditoría específicas, tales como la asignación de miembros del equipo con la adecuada experiencia para las áreas de riesgo elevado o la intervención de expertos en cuestiones complejas;
- la cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas, tal como el número de miembros del equipo asignados a la observación del recuento de existencias en centros de trabajo que resulten materiales, la extensión de la revisión del trabajo de otros auditores en el caso de auditorías de grupos o las horas del presupuesto de auditoría que se asignan a las áreas de riesgo elevado;
- cuándo van a emplearse dichos recursos; como, en una fase intermedia de la auditoría o en fechas de corte clave; y
- 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.

---

encargo sobre la exposición a incorrecciones materiales de los estados financieros de la entidad. La NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 16, proporciona orientaciones sobre el énfasis puesto durante esta discusión en la exposición de los estados financieros de la entidad a una incorrección material debida a fraude.

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[9].

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[10].

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A17. Si el socio del encargo realiza toda la auditoría, no se plantean cuestiones relativas a la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo o a la revisión de su trabajo. En estos casos, el socio del encargo, al haber realizado personalmente todos los aspectos del trabajo, conocerá todas las cuestiones que resulten materiales. Formarse una opinión

---

9 NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado A13

10 NIA 220, apartados 15-17

objetiva sobre la adecuación de los juicios realizados en el transcurso de la auditoría puede presentar problemas prácticos cuando es la misma persona la que realiza toda la auditoría. Si concurren aspectos complejos o inusuales y la auditoría la realiza un profesional ejerciente individual, es aconsejable consultar a otros auditores experimentados o a la organización profesional del auditor.

Documentación (Ref: Apartado 12)

A18. La documentación de la estrategia global de auditoría es un registro de las decisiones clave consideradas necesarias para planificar adecuadamente la auditoría y para comunicar las cuestiones significativas al equipo del encargo. Por ejemplo, el auditor puede resumir la estrategia global de auditoría mediante un memorando que contenga las decisiones clave relacionadas con el alcance global, el momento de realización y ejecución de la auditoría.

A19. La documentación del plan de auditoría es un registro de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo planificados, así como de los procedimientos de auditoría posteriores relativos a las afirmaciones en respuesta a los riesgos valorados. Asimismo, sirve como registro de la correcta planificación de los procedimientos de auditoría que puede revisarse y aprobarse antes de su ejecución. El auditor puede utilizar programas de auditoría estándar o listados de comprobaciones de finalización de auditoría adaptados según sea necesario para reflejar las circunstancias concretas del encargo.

A20. Un registro de los cambios significativos en la estrategia global de auditoría y en el plan de auditoría, y de los consiguientes cambios en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría planificados, explica el motivo por el que se hicieron dichos cambios significativos, así como la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría finalmente adoptados para la auditoría. También refleja la respuesta adecuada a los cambios significativos que hayan ocurrido durante la realización de la auditoría.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A21. Como se indica en el apartado A11, un memorando breve y adecuado puede servir de estrategia documentada para la auditoría de una entidad de pequeña dimensión. Por lo que respecta al plan de auditoría, los programas de auditoría estándar o los listados de comprobaciones (véase apartado A19) que se elaboran sobre la hipótesis de un número reducido de controles[11], 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

[11] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)

con la selección inicial como auditor, la comunicación de estas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad y el modo en que estas cuestiones afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.

- Los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura[12].
- Otros procedimientos requeridos por el sistema de control de calidad de la firma de auditoría para encargos de auditoría iniciales (por ejemplo, dicho sistema de control de calidad puede requerir la participación de otro socio o de otra persona de categoría superior para revisar la estrategia global de auditoría antes de iniciar procedimientos de auditoría significativos, o para revisar los informes antes de su emisión).

[12] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*

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 necesariamente exhaustiva.

Características del encargo

- El marco de información financiera de acuerdo con el cual se ha preparado la información financiera sujeta a auditoría, incluida la necesaria conciliación con otros marcos de información financiera.
- Requerimientos de información financiera específicos del sector, tales como informes exigidos por las autoridades reguladoras del sector.
- La amplitud prevista de la auditoría, incluidos, el número y los centros de trabajo de los componentes que van a incluirse.
- La naturaleza de las relaciones de control entre una sociedad dominante y sus componentes que determinan el modo en que debe consolidar el grupo.
- La medida en que los componentes son auditados por otros auditores.
- La naturaleza de los segmentos de negocio a auditar, incluida la necesidad de conocimientos especializados.
- La moneda de presentación de la información financiera, incluida la necesaria conversión monetaria de la información financiera auditada.
- La necesidad de una auditoría de los estados financieros individuales, exigida por Ley, además de la auditoría a efectos de consolidación.
- Si la entidad dispone de una función de auditoría interna y, en su caso, si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede utilizar y la extensión de dicha utilización, para los fines de la auditoría.
- La utilización por la entidad de organizaciones de servicios y el modo en que el auditor puede obtener evidencia relativa al diseño o funcionamiento de los controles realizados por aquellas.
- La utilización prevista de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores; por ejemplo, la evidencia relacionada con procedimientos de valoración del riesgo y pruebas de controles.
- El efecto de las tecnologías de la información en los procedimientos de auditoría, incluida la disponibilidad de datos y la utilización prevista de técnicas de auditoría asistidas por ordenador.
- La coordinación de la amplitud y del momento de realización previstos del trabajo de auditoría con cualquier revisión de información financiera intermedia, así como el efecto de la información obtenida en dichas revisiones sobre la auditoría.
- La disponibilidad de personal y de datos del cliente.

Objetivos de información, momento de realización de la auditoría y naturaleza de las

comunicaciones

- El calendario de la entidad para la presentación de información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales.
- La organización de reuniones con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad para discutir la naturaleza, el momento de realización y la extensión del trabajo de auditoría.
- La discusión con la dirección y los responsables del gobierno de la entidad sobre el tipo y el momento previstos para la emisión de los informes, así como de otras comunicaciones, ya sean escritas o verbales, incluidos tanto el informe de auditoría, como las cartas de comentarios a la dirección y las comunicaciones a los responsables del gobierno de la entidad.
- La discusión con la dirección relativa a las comunicaciones previstas con respecto a la situación del trabajo de auditoría en el transcurso del encargo.
- Comunicación con auditores de componentes sobre los tipos de informes previstos y su fecha de emisión y sobre otras comunicaciones relacionadas con la auditoría de componentes.
- La naturaleza y el momento previstos para realizar las comunicaciones entre miembros del equipo del encargo, incluidos la naturaleza y el momento de realización de las reuniones del equipo, así como el momento de realización de la revisión del trabajo realizado.
- Si hay alguna otra comunicación prevista con terceros, incluidas las responsabilidades de información legales o contractuales que puedan surgir de la auditoría.

Factores significativos, actividades preliminares del encargo y conocimiento obtenido de otros encargos

- La determinación de la importancia relativa de conformidad con la NIA 320[13] 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[14].
  - 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

---

13 NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*

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

mantenimiento de un control interno sólido, incluida la evidencia de una documentación adecuada de dicho control interno.

- Cambios en el marco de información financiera aplicable, tales como cambios en normas contables, que pueden conllevar información a revelar significativa nueva o revisada.
- El volumen de las transacciones, que puede determinar si resulta más eficiente para el auditor confiar en el control interno.
- La importancia concedida al control interno en toda la entidad para el buen funcionamiento del negocio.
- El proceso o procesos utilizados por la dirección para identificar y preparar la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable, así como la información a revelar que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares.
- Los cambios significativos que afecten a la entidad, incluidos los cambios en las tecnologías de la información y en los procesos de negocio, los cambios de miembros clave de la dirección y las adquisiciones, fusiones y desinversiones.
- Los cambios significativos en el sector, tales como cambios en su regulación, así como nuevos requerimientos de información.
- Otros cambios pertinentes significativos, como los cambios en el entorno legal que afecten a la entidad.

Naturaleza, momento de intervención y extensión de los recursos

- La selección del equipo del encargo (incluido, si fuera necesario, el revisor de control de calidad del encargo) y la asignación del trabajo de auditoría a los miembros del equipo, incluida la asignación de miembros del equipo con la experiencia adecuada a las áreas en las que puede haber mayores riesgos de incorrección material.
- La elaboración del presupuesto del encargo, incluida la valoración del tiempo que debe destinarse a las áreas en las que pueden existir mayores riesgos de incorrección material.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 315 (REVISADA 2019)

IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DEL RIESGO DE INCORRECCIÓN MATERIAL

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2021)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Conceptos clave en esta NIA ..... 2 -8

Graduación 9

Fecha de entrada en vigor 10

Objetivo 11

Definiciones 12

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 13-18

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad 19-27

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material 28-37

Documentación 38

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones A1–A10

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas A11–A47

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad A48–A183

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material A184–A236

Documentación A237–A241

Anexo 1: Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio

Anexo 2: Conocimiento de los factores de riesgo inherente

Anexo 3: Conocimiento del sistema de control interno de la entidad

Anexo 4: Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad

Anexo 5: Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI)

Anexo 6: Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

Conceptos clave en esta NIA

2. La NIA 200 trata de los objetivos globales del auditor en la ejecución de una auditoría de estados financieros[1], incluida la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo[2]. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección[3]. La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material pueden estar relacionados con[4]: los estados financieros en su conjunto; y las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.

3. La NIA 200 requiere que el auditor aplique su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría y que planifique y ejecute la auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales[5].

4. Los riesgos en los estados financieros se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas de las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en las afirmaciones tienen dos componentes, el riesgo inherente y el riesgo de control:

   - El riesgo inherente se describe como la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información a una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes.
   - El riesgo de control se describe como el riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información, y que pudiera ser material ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente, por los controles de la entidad.

5. La NIA 200 explica que los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se valoran con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[6]. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, esta NIA exige una valoración separada del riesgo inherente y del riesgo de control. El grado en que varía el riesgo inherente se denomina en esta NIA “espectro de riesgo inherente”.

---

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

2 NIA 200, apartado 17

3 NIA 200, apartado 13(c)

4 NIA 200, apartado A37

5 NIA 200, apartados 15-16

6 NIA 200, apartado A46 y NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 6

6. Los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor incluyen tanto los que se deben a error como los debidos a fraude. Aunque ambos se tratan en esta NIA, la significatividad del fraude es tal que la NIA 240[7] incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información con el fin de identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material debida a fraude.

7. El proceso de identificación y valoración de los riesgos por el auditor es iterativo y dinámico. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno son interdependientes con conceptos incluidos en los requerimientos de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En la obtención de conocimiento requerida por esta NIA se pueden desarrollar expectativas iniciales de riesgos, las cuales pueden ser afinadas a medida que el auditor progresa en el proceso de identificación y valoración de riesgos. Además, esta NIA y la NIA 330 requieren que el auditor revise las valoraciones de riesgo, y modifique las respuestas globales posteriores y los procedimientos posteriores de auditoría, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330, o en caso de obtener nueva información.

8. La NIA 330 requiere que el auditor diseñe e implemente respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros[8]. La NIA 330 explica asimismo que el conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y a sus respuestas globales. La NIA 330 también requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos[9].

Graduación

9. La NIA 200 establece que algunas NIA incluyen consideraciones de graduación que ilustran la aplicación de los requerimientos a todas las entidades independientemente de si su naturaleza y circunstancias son más o menos complejas[10]. Esta NIA se dirige a todas las entidades independientemente de su dimensión o complejidad y la guía de aplicación incorpora, en consecuencia, consideraciones específicas tanto para entidades menos complejas como para entidades más complejas, según proceda. Aunque la dimensión de una entidad puede ser indicativa de su complejidad, algunas entidades de pequeña dimensión pueden ser complejas y algunas entidades de mayor dimensión pueden ser menos complejas.

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2021.

Objetivo

11. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

---

7 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

8 NIA 330, apartado 5

9 NIA 330, apartado 6

10 NIA 200, apartado A69

Definiciones

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

(a) *Afirmaciones* – Manifestaciones, explícitas o no, con respecto al reconocimiento, medición, presentación y revelación de información en los estados financieros que son inherentes a la manifestación de la dirección de que los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor utiliza las afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material. (Ref: Apartado A1)

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

(c) *Controles* – Políticas o procedimientos que establece una entidad para alcanzar los objetivos de control de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad. En este contexto: (Ref: Apartados A2–A5)

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

(ii) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.

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

(e) *Controles del procesamiento de la información* – Controles relacionados con el procesamiento de la información en aplicaciones de TI o procesamientos manuales de la información en el sistema de información de la entidad que responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). (Ref: Apartado A6)

(f) *Factores de riesgo inherente* – Características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude[11] en la medida en la que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartados A7–A8)

(g) *Entorno de las TI* – Las aplicaciones de TI y la infraestructura que da soporte a las TI, así como los procesos y el personal involucrado en esos procesos que una entidad utiliza para respaldar las operaciones de negocio y para lograr la consecución de las estrategias de negocio. A los efectos de esta NIA:

(i) Una aplicación de TI es un programa o un conjunto de programas que se utiliza para el inicio, procesamiento, registro e información de transacciones o información. Las aplicaciones de TI incluyen almacenes de datos y

[11] NIA 240, apartados A24–A27

generadores de informes.

(ii) La infraestructura de TI comprende la red, los sistemas operativos y las bases de datos y el hardware y software relacionados con estos.

(iii) Los procesos de TI son los procesos de la entidad para la gestión del acceso al entorno de TI, la gestión de cambios en los programas o de los cambios al entorno de TI, así como para la gestión de las operaciones de TI.

(h) *Afirmaciones relevantes* – Una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información es relevante cuando tiene un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una afirmación es relevante se realiza antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes (es decir, el riesgo inherente). (Ref: Apartado A9)

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

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

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

(l) *Riesgo significativo* – Un riesgo identificado de incorrección material. (Ref: Apartado A10)

(i) para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y a la magnitud de la incorrección potencial si existe; o

(ii) que deba ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otras NIA[12].

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

(i) el entorno de control;

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

(iii) el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno;

(iv) el sistema de información y comunicación y

(v) las actividades de control.

---

[12] NIA 240, apartado 27 y NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 18

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo con el fin de obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para: (Ref: Apartados A11–A18)

    (a) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones contenidas en estos; y

    (b) el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

    El auditor diseñará y aplicará procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartado A14)

14. Los procedimientos de valoración del riesgo incluirán los siguientes: (Ref: Apartados A19–A21)

    (a) Indagaciones ante la dirección y ante otras personas apropiadas de la entidad, incluidas personas de la función de auditoría interna (en caso de que exista esta función). (Ref: Apartados A22–A26)

    (b) Procedimientos analíticos. (Ref: Apartados A27–A31)

    (c) Observación e inspección. (Ref: Apartados A32–A36)

Información procedente de otras fuentes

15. En la obtención de evidencia de conformidad con el apartado 13, el auditor tendrá en cuenta la información procedente de: (Ref: Apartados A37–A38)

    (a) los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o del encargo de auditoría y,

    (b) en su caso, otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad.

16. Cuando el auditor tenga la intención de utilizar información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores, evaluará si esa información aún es relevante y fiable como evidencia de auditoría para la auditoría actual. (Ref: Apartados A39–A41)

Discusión por el equipo del encargo

17. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo discutirán la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material. (Ref: Apartados A42–A47)

18. Cuando algunos miembros del equipo del encargo no participen en la discusión por el equipo del encargo, el socio del encargo determinará qué cuestiones se les debe comunicar.

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A48–A49)

Conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartados A50–A55)

19. El auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo para obtener conocimiento de:

(a) los siguientes aspectos de la entidad y su entorno:

(i) la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad y su modelo de negocio, incluido el grado en que el modelo de negocio integra el uso de TI; (Ref: Apartados A56–A67)

(ii) factores sectoriales, normativos y otros factores externos;(Ref: Apartados A68–A73) y

(iii) las mediciones utilizadas, interna y externamente, para valorar el resultado de la entidad; (Ref: Apartados A74–A81)

(b) el marco de información financiera aplicable, así como las políticas contables de la entidad y los motivos de cualquier cambio en estas; (Ref Apartados A82–A84) y

(c) el modo y el grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable sobre la base del conocimiento adquirido en (a) y (b). (Ref: Apartados A85–A89)

20. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable.

Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A90– A95)

Entorno de control, proceso de valoración del riesgo por la entidad y proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados A96–A98)

Entorno de control

21. El auditor obtendrá conocimiento del entorno de control que sea relevante para la preparación de los estados financieros mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo mediante: (Ref: Apartados A99–A100)

(a) el conocimiento del conjunto de controles, procesos y estructuras que tratan: (Ref: Apartados A101–A102) (i) el modo en que la dirección ejerce las responsabilidades de supervisión, tales como la cultura de la entidad y el compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos; (ii) la independencia de los responsables del gobierno de la entidad y su supervisión del sistema de control interno de la entidad cuando estos sean distintos de la dirección; (iii) la asignación de autoridad y responsabilidad en la entidad; (iv) el modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes; y (v) el modo en que la entidad exige responsabilidades por la consecución de los objetivos del sistema de control interno a las personas que han de responder de ello;	y (b) la evaluación de si: (Ref: Apartados A103–A108) (i) la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético; (ii) el entorno de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de esta; y (iii) las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

22. El auditor obtendrá conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de:	
(a) el conocimiento del proceso de la entidad para: (Ref: Apartados A109–A110) (i) la identificación de los riesgos de negocio relevantes para los objetivos de la información financiera; (Ref: Apartado A62) (ii) la evaluación de la significatividad de dichos riesgos, incluida la probabilidad de ocurrencia y (iii) la respuesta a dichos riesgos;	y (b) la evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta. (Ref: Apartados A111–A113)

23. Si el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado:

(a) determinará si por su naturaleza era de esperar que cualquiera de dichos riesgos

hubiera sido identificado por el proceso de valoración del riesgo por la entidad y, en su caso, obtendrá conocimiento del motivo por el que el proceso de valoración del riesgo por la entidad no identificó esos riesgos de incorrección material; y

(b) considerará las implicaciones para la evaluación por el auditor del apartado 22(b).

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

24. El auditor obtendrá conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno relevante para la preparación de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de: (Ref: Apartados A114–A115)	
(a) el conocimiento de los aspectos del proceso de la entidad que tratan de: (i) las evaluaciones continuas e individuales para el seguimiento de la eficacia de los controles y la identificación y corrección de las deficiencias de control identificadas; (Ref: Apartados A116–A117) y (ii) en su caso, la función de auditoría interna de la entidad, incluida su naturaleza, responsabilidades y actividades; (Ref: Apartado A118) (b) el conocimiento de las fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, y los fundamentos de la dirección para considerar que la información es suficientemente fiable para esa finalidad; (Ref: Apartados A119–A120)	y (c) la evaluación de si el proceso de seguimiento del sistema de control interno de la entidad es adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta. (Ref: Apartados A121–A122)

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref: Apartados A123–A130)

Sistema de información y comunicación

25. El auditor obtendrá conocimiento del sistema de información y comunicación de la entidad que sea relevante para la preparación de los estados financieros, mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo a través de: (Ref: Apartado A131)

(a) el conocimiento de las actividades de procesamiento de la información de la entidad, incluidos sus datos e información, los recursos que se deben utilizar en esas actividades y las políticas que definen, para los tipos significativos de transacciones, saldos contables e información a revelar: (Ref: Apartados A132–A143)

(i) el modo en que la información fluye por el sistema de información de la entidad, incluido el modo en que:

a. las transacciones se inician y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige si es necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros; y

b. la información sobre los hechos y condiciones, distintos de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros;

(ii) los registros contables, cuentas específicas de los estados financieros y otros registros de soporte relacionados con los flujos de información en el sistema de información;

(iii) el proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar; y

(iv) los recursos de la entidad, incluido el entorno de TI, relevantes para los apartados (a)(i) a (a)(iii) anteriores;

(b) el conocimiento del modo en que la entidad comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros y las correspondientes

y

(c) la evaluación de si el sistema de información y comunicación de la entidad sustentan adecuadamente la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A146)

	responsabilidades de información en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno: (Ref: Apartados A144–A145) (i) a personas dentro de la entidad, incluido el modo en que se comunican las funciones y responsabilidades relacionadas con la información financiera; (ii) a la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y (iii) con terceros, tales como las realizadas con las autoridades reguladoras;	

Actividades de control

26. El auditor obtendrá conocimiento del componente de actividades de control mediante la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, a través de: (Ref: Apartados A147–A157)

(a) la identificación, en el componente de actividades de control, de controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones como sigue:

(i) controles que responden a un riesgo que se considera riesgo significativo; (Ref: Apartados A158–A159)

(ii) controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos que no son estándar y que se utilizan para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales;(Ref: Apartados A160–A161)

(iii) controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar el auditor en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, que incluirán controles que responden a riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y (Ref: Apartados A162–A164)

(iv) otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir con los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, basándose en su juicio

y

(d) para cada uno de los controles identificados en los apartados (a) o (c)(ii): (Ref: Apartados A175–A181)

(i) la evaluación de si el control está diseñado eficazmente para responder al riesgo de incorrección material en las afirmaciones o si está diseñado eficazmente para sustentar el funcionamiento de otros controles; y

(ii) la determinación de si el control ha sido implementado aplicando procedimientos además de indagar ante el personal de la entidad.

profesional; (Ref: Apartado A165) (b) la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI basándose en los controles identificados en (a); (Ref: Apartados A166–A172) (c) para dichas aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI identificados en (b), la identificación de: (Ref: Apartados A173–A174) (i) los riesgos derivados de la utilización de TI; y (ii) los controles generales de TI de la entidad que responden directamente a dichos riesgos;	

Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad

27. Basándose en su evaluación de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad, el auditor determinará si se han identificado una o más deficiencias de control. (Ref: Apartados A182–A183)

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados A184–A185)

Identificación de los riesgos de incorrección material

28. El auditor identificará los riesgos de incorrección material y determinará si existen: (Ref: Apartados A186–A192)
    (a) en los estados financieros (Ref: Apartados A193–A200) o
    (b) en las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones saldos contables e información a revelar. (Ref: Apartado A201)

29. El auditor determinará las afirmaciones relevantes y los correspondientes tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. (Ref: Apartados A202–A204)

Valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

30. Para los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros, el auditor valorará los riesgos y: (Ref: Apartados A193–A200)
    (a) determinará si dichos riesgos afectan a la valoración de riesgos en las afirmaciones y
    (b) evaluará la naturaleza y extensión de su efecto generalizado sobre los estados financieros.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

Valoración del riesgo inherente (Ref: Apartados A205–A217)

31. Para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, el auditor valorará el riesgo inherente valorando la probabilidad de ocurrencia y la magnitud de la incorrección. Al hacerlo, el auditor tendrá en cuenta el modo y el grado en que:

    (a) los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a incorrección; y

    (b) los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan a la valoración del riesgo inherente en el caso de riesgos de incorrección material en las afirmaciones. (Ref: Apartados A215–A216)

32. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material valorados es un riesgo significativo. (Ref: Apartados A218–A221)

33. El auditor determinará si los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a alguno de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. (Ref: Apartados A222–A225)

Valoración del riesgo de control

34. Si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, deberá valorar el riesgo de control. Si el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, su valoración del riesgo de control deberá ser tal que la valoración del riesgo de incorrección material sea la misma que la valoración del riesgo inherente. (Ref: Apartados A226–A229)

Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo

35. El auditor evaluará si la evidencia obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En caso contrario, el auditor aplicará procedimientos de valoración del riesgo adicionales hasta obtener evidencia de auditoría que proporcione dicha base adecuada. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección. (Ref: Apartados A230–A232)

Tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que no son significativos pero si son materiales

36. En el caso de tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar materiales que no se han considerado tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, el auditor evaluará si su determinación continúa siendo adecuada. (Ref: Apartados A233–A235)

Revisión de la valoración del riesgo

37. Si el auditor obtiene nueva información que es incongruente con la evidencia de auditoría sobre la que el auditor basó inicialmente la identificación o las valoraciones de los riesgos de incorrección material, el auditor revisará la identificación o la valoración. (Ref: Apartado A236)

Documentación

38. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[13]: (Ref: Apartados A237–A241)

(a) los resultados de la discusión entre los miembros del equipo del encargo, así como las decisiones significativas que se tomaron;

(b) los elementos clave del conocimiento del auditor de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24 y 25; las fuentes de información de las que el auditor obtuvo ese conocimiento y los procedimientos de valoración del riesgo aplicados;

(c) la evaluación del diseño de los controles identificados y la determinación de si dichos controles han sido implementados, de conformidad con los requerimientos del apartado 26; y

(d) los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones identificados y valorados, incluidos los riesgos significativos y los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y el fundamento de los juicios significativos aplicados.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones (Ref: Apartado 12)

Afirmaciones (Ref: Apartado 12(a))

A1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material, los auditores utilizan categorías de afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Algunos ejemplos de esas categorías de afirmaciones se describen en el apartado A190. Las afirmaciones son distintas de las manifestaciones escritas requeridas por la NIA 580[14] para confirmar determinadas cuestiones o sustentar otra evidencia de auditoría.

Controles (Ref: Apartado 12(c))

A2. Los controles están integrados en los componentes del sistema de control interno de la entidad.

A3. Las políticas son implementadas a través de las actuaciones del personal dentro de la entidad o a través de restricciones que impiden al personal llevar a cabo actuaciones que entrarían en conflicto con esas políticas.

A4. Los procedimientos pueden ser exigidos mediante documentación formal u otra comunicación de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, o pueden ser el resultado de comportamientos que no se exigen, sino que están condicionados por la cultura de la entidad. Los procedimientos se pueden aplicar mediante actuaciones permitidas por las aplicaciones de TI utilizadas por la entidad o por otros aspectos de su entorno de TI.

A5. Los controles pueden ser directos o indirectos. Los controles directos son controles lo suficientemente precisos para responder a riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los controles indirectos son controles que sustentan los controles directos.

Controles de procesamiento de la información (Ref: Apartado 12(e))

A6. Los riesgos para la integridad de la información se originan por la susceptibilidad a una implementación ineficaz de las políticas de información de la entidad, que son políticas que

---

13 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8-11 y A6–A7

14 NIA 580, *Manifestaciones escritas*

definen los flujos de información, los registros y los procesos de información del sistema de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información son procedimientos que sustentan la implementación eficaz de las políticas de información de la entidad. Los controles de procesamiento de la información pueden estar automatizados (es decir, incorporados en las aplicaciones de TI) o ser manuales (por ejemplo, controles de entrada o salida) y pueden depender de otros controles, incluidos otros controles de procesamiento de la información o en controles generales de TI.

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 12(f))

El **Anexo 2** contiene consideraciones adicionales relativas a la obtención de conocimiento de los factores de riesgo inherente.

A7. Los factores de riesgo inherente pueden ser cualitativos o cuantitativos y afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección. Los factores de riesgo inherente cualitativos relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable incluyen:

- complejidad;
- subjetividad;
- cambio;
- incertidumbre o
- susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afecten al riesgo inherente.

A8. Otros factores de riesgo inherente, que afectan a la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o revelación de información a incorrección pueden incluir:

- la significatividad cuantitativa o cualitativa del tipo de transacción, del saldo contable o de la información a revelar;
- el volumen o la falta de uniformidad en la composición de los elementos que deben ser procesados a través del tipo de transacción o saldo contable, o reflejado en la información a revelar.

Afirmaciones relevantes (Ref: Apartado 12(h))

A9. Un riesgo de incorrección material puede estar relacionado con más de una afirmación, en cuyo caso, todas las afirmaciones con las que se relaciona dicho riesgo son afirmaciones relevantes. Si una afirmación no tiene un riesgo identificado de incorrección material, no se trata de una afirmación relevante.

Riesgo significativo (Ref: Apartado 12(l))

A10. La significatividad se puede describir como la importancia relativa de una cuestión y el auditor la juzga en el contexto en la que se está considerando. Para el riesgo inherente, la significatividad se puede considerar en el contexto de cómo y en qué grado los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección material y a la magnitud de la incorrección potencial si existe.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartado 13-18)

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados y valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal, que la NIA 240 incluye requerimientos y

orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información que se utilice para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude [15]. Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

- NIA 540 (Revisada)[16] en relación con las estimaciones contables;
- NIA 550 en referencia con las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
- NIA 570 (Revisada)[17] en relación con la empresa en funcionamiento y
- NIA 600[18] en relación con los estados financieros de grupos.

A12. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría obtenida al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo y ayuda al auditor a estar alerta a evidencia de auditoría que no esté sesgada hacia la corroboración de la existencia de riesgos o que pueda ser contradictoria a la existencia de riesgos. El escepticismo profesional es una actitud aplicada por el auditor en la formulación de juicios profesionales que, a continuación, proporciona una base para sus actuaciones. El auditor aplica el juicio profesional para determinar cuándo tiene evidencia de auditoría que proporciona un fundamento adecuado para la valoración del riesgo.

A13. La aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede incluir:

- cuestionar información contradictoria y la fiabilidad de los documentos;
- considerar las respuestas a indagaciones, así como otra información, obtenidas de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad;
- prestar una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posible incorrección debida a fraude o error; y
- considerar si la evidencia de auditoría obtenida sustenta la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

Por qué es importante obtener evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo (Ref: Apartado 13)

A14. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo con el fin de obtener evidencia de auditoría para sustentar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de un modo libre de sesgo puede ayudar al auditor en la identificación de información potencialmente contradictoria, lo cual le puede ayudar en la aplicación de escepticismo profesional al identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

Fuentes de evidencia de auditoría (Ref: Apartado 13)

A15. Diseñar y aplicar procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría. Algunas fuentes de información para procedimientos de valoración del riesgo, además de la información procedente de otras fuentes[19], pueden incluir:

---

15 NIA 240, apartados 12-27

16 NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*

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

18 NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

19 Véanse los apartados A37 y A38.

- Interacciones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otro personal clave de la entidad, como los auditores internos.
- Algunos terceros como autoridades reguladoras, obtenida tanto directa como indirectamente.
- Información a disposición del público acerca de la entidad, por ejemplo, notas de prensa emitidas por la entidad, documentación para analistas o reuniones de grupos de inversores, informes de analistas o información sobre actividades comerciales.

Independientemente de la fuente de información, el auditor considera la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría de conformidad con la NIA 500[20].

Graduación (Ref: Apartado 13)

A16. La naturaleza y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo varían en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad (por ejemplo, el grado de formalización de sus políticas y procedimientos, así como de sus procesos y sistemas). El auditor aplica su juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo que debe aplicar para cumplir los requerimientos de esta NIA.

A17. Aunque el grado de formalización de las políticas y procedimientos, así como de los procesos y sistemas de una entidad pueden variar, se requiere que el auditor obtenga el conocimiento de conformidad con los apartados 19, 21, 22, 24, 25 y 26.

Ejemplos:

Algunas entidades, incluidas las entidades menos complejas y, en especial, las entidades dirigidas por el propietario, pueden no haber establecido procesos y sistemas estructurados (por ejemplo, un proceso de valoración del riesgo o un proceso para el seguimiento del sistema de control interno) o pueden haber establecido procesos o sistemas con una documentación limitada o una falta de congruencia en el modo en que se realizan. Cuando dichos sistemas y procesos no están formalizados, el auditor puede todavía aplicar procedimientos de valoración del riesgo mediante la observación e indagación.

Se espera que otras entidades, habitualmente entidades más complejas, tengan políticas y procedimientos más formales y documentados. El auditor puede utilizar dicha documentación para la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo.

A18. Es posible que la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo a aplicar la primera vez que se realiza un encargo sea más extensa que los procedimientos para un encargo recurrente. En periodos subsiguientes, el auditor se puede centrar en cambios que han ocurrido desde el periodo anterior.

Tipos de procedimientos de valoración del riesgo (Ref: Apartado 14)

A19. La NIA 500[21] explica los tipos de procedimientos de auditoría que se pueden aplicar para la obtención de evidencia de auditoría de procedimientos de valoración del riesgo y de procedimientos posteriores de auditoría. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato

---

[20] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 7

[21] NIA 500, apartados A14–A17 y A21–A25

electrónico o sólo en algunos momentos [22] determinados. El auditor puede aplicar procedimientos sustantivos o pruebas de controles, de conformidad con la NIA 330, junto con procedimientos de valoración del riesgo cuando resulte eficiente hacerlo. Es posible que la evidencia de auditoría que sustenta la identificación y valoración de riesgos de incorrección material sustente asimismo la detección de incorrecciones materiales en las afirmaciones o la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

A20. Si bien se requiere que el auditor aplique todos los procedimientos de valoración del riesgo descritos en el apartado 14 para la obtención del conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (véanse los apartados 19-26), no se requiere que el auditor aplique todos ellos para cada aspecto de dicho conocimiento. Se pueden aplicar otros procedimientos cuando la información que se va a obtener pueda ser útil para la identificación de riesgos de incorrección material. Algunos ejemplos de esos procedimientos pueden incluir la realización de indagaciones ante los asesores jurídicos externos o los supervisores externos o ante los expertos en valoraciones a los que la entidad haya acudido.

Herramientas y técnicas automatizadas (Ref: Apartado 14)

A21. Mediante la utilización de herramientas y técnicas automatizadas, el auditor puede aplicar procedimientos de valoración del riesgo a un gran volumen de datos (del mayor, de los libros auxiliares o de otros datos operacionales) incluidos procedimientos de análisis, recálculos, reejecución o conciliaciones.

Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad (Ref: Apartado 14(a))

Por qué se realizan indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad

A22. La información obtenida por el auditor para sustentar unas bases adecuadas para la identificación y valoración de riesgos y el diseño de procedimientos posteriores de auditoría se puede obtener mediante indagaciones ante la dirección y ante los responsables de la información financiera de la entidad.

A23. Las indagaciones ante la dirección y los responsables de la información financiera y ante las personas adecuadas de la entidad y otros empleados con diferentes niveles de autoridad pueden facilitar al auditor perspectivas diferentes cuando identifica y valora riesgos de incorrección material.

[22] NIA 500, apartado A12

Ejemplos:

- Las indagaciones dirigidas a los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al auditor a conocer la extensión de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad sobre la preparación de los estados financieros por la dirección. La NIA 260 (Revisada)[23] subraya la importancia de una comunicación recíproca eficaz que ayude al auditor en la obtención de información de los responsables del gobierno de la entidad a este respecto.
- Las indagaciones ante empleados responsables de la puesta en marcha, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar la adecuación de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- Las indagaciones dirigidas a los asesores jurídicos internos pueden proporcionar información acerca de cuestiones tales como litigios, cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad, garantías, obligaciones post-venta, acuerdos (tales como negocios conjuntos) con socios comerciales y el significado de términos contractuales.
- Las indagaciones dirigidas al personal de los departamentos comerciales o de ventas pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias comerciales de la entidad, tendencias de las ventas, o acuerdos contractuales con los clientes.
- Las indagaciones dirigidas a la función de gestión del riesgo (o ante los que desempeñan esa función) pueden proporcionar información acerca de los riesgos operativos y normativos que pueden afectar a la información financiera.
- Las indagaciones dirigidas al personal de TI pueden proporcionar información acerca de cambios en sistemas, fallos de sistemas o de controles u otros riesgos relacionados con la TI.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A24. Al indagar ante las personas que pueden tener información que probablemente ayude en la identificación de riesgos de incorrección material, los auditores de entidades del sector público pueden obtener información de fuentes adicionales como los auditores que participan en la realización de otras auditorías relacionadas con la entidad.

Indagaciones ante la función de auditoría interna

El **Anexo 4** contiene consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad.

Por qué se realizan indagaciones ante la función de auditoría interna (si existe dicha función)

A25. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden ayudar al auditor en el conocimiento de la entidad y su entorno y el sistema de control interno de la entidad para la identificación y valoración de riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A26. Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales en relación con el control interno y con el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Las indagaciones ante las personas adecuadas de la

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

función de auditoría interna pueden ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incumplimientos materiales de disposiciones legales y reglamentarias aplicables así como del riesgo de deficiencias de control relacionadas con la información financiera.

Procedimientos analíticos (Ref: Apartado 14(b))

Por qué se aplican procedimientos analíticos como procedimiento de valoración del riesgo

A27. Los procedimientos analíticos ayudan a la identificación de incongruencias, transacciones o hechos inusuales, así como de cantidades, ratios y tendencias que pueden poner de manifiesto cuestiones que tengan implicaciones para la auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos a fraude.

A28. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden, por tanto, ayudar en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la identificación de aspectos de la entidad que el auditor no conocía o el conocimiento del modo en que los factores de riesgo inherente, tal como el cambio, afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección.

Tipos de procedimientos analíticos

A29. Los procedimientos analíticos aplicados como procedimientos de valoración del riesgo pueden:

- Incluir información tanto financiera como no financiera, como, por ejemplo, la relación entre las ventas y la superficie destinada a las ventas o el volumen de los productos vendidos (no financiera).
- Utilizar datos con un elevado grado de agregación. En consecuencia, los resultados de esos procedimientos analíticos pueden proporcionar una indicación general inicial sobre la probabilidad de que exista una incorrección material.

Ejemplo:

En la auditoría de muchas entidades, incluidas aquellas con modelos de negocio y procesos menos complejos y un sistema de información menos complejo, el auditor puede realizar una sencilla comparación de información, como, por ejemplo, el cambio en saldos contables intermedios o mensuales con respecto a los saldos de periodos anteriores para obtener una indicación de áreas potencialmente de mayor riesgo.

A30. Esta NIA trata del uso por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 520[24] trata del uso por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos ("procedimientos analíticos sustantivos") y de la responsabilidad del auditor de aplicar procedimientos analíticos en una fecha cercana a la finalización de la auditoría. En consecuencia, no se requiere que la aplicación de procedimientos analíticos empleados como procedimientos de valoración del riesgo se realice de conformidad con los requerimientos de la NIA 520. Sin embargo, los requerimientos y guía de aplicación adicionales de la NIA 520 pueden proporcionar al auditor una orientación útil en la aplicación de procedimientos analíticos empleados como procedimientos de valoración del riesgo.

Herramientas y técnicas automatizadas

A31. Los procedimientos analíticos se pueden aplicar utilizando determinadas herramientas y técnicas que pueden ser automatizadas. La aplicación de procedimientos analíticos

[24] NIA 520, *Procedimientos analíticos*

automatizados a los datos se puede denominar análisis de datos.

Ejemplo:

El auditor puede utilizar una hoja de cálculo para realizar una comparación de importes reales registrados con importes presupuestados, o puede aplicar un procedimiento más avanzado, extrayendo datos del sistema de información de la entidad y analizando posteriormente esos datos utilizando técnicas de visualización para identificar tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que pueden justificar procedimientos específicos de valoración del riesgo.

Observación e inspección (Ref: Apartado 14(c))

Por qué se realizan la observación e inspección como procedimientos de valoración del riesgo

A32. La observación y la inspección pueden sustentar, corroborar o contradecir las indagaciones ante la dirección y ante otras personas, y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno.

Graduación

A33. Cuando las políticas y procedimientos no están documentados, o la entidad tiene controles menos formales, es posible que el auditor aún pueda obtener alguna evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la observación o inspección de la realización del control.

Ejemplos:

- El auditor puede obtener conocimiento de los controles en un recuento de existencias, incluso si no han sido documentados por la entidad, mediante la observación directa.
- El auditor puede observar la segregación de funciones.
- El auditor puede observar cómo se introducen las contraseñas.

Observación e inspección como procedimientos de valoración del riesgo

A34. Los procedimientos de valoración del riesgo pueden incluir la observación o inspección de:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos internos (como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.
- Informes preparados por la dirección (como, por ejemplo, informes de gestión trimestrales y estados financieros intermedios) y por los responsables del gobierno de la entidad (como, por ejemplo, actas de las reuniones del consejo de administración).
- Los locales e instalaciones industriales de la entidad.
- La información obtenida de fuentes externas como revistas de negocios y económicas; informes de analistas, bancos o de agencias de calificación; publicaciones normativas o financieras; u otros documentos externos acerca de los resultados de la entidad (como los que se mencionan en el apartado A79).
- Los comportamientos y actuaciones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad (como la observación de una reunión del comité de auditoría).

Herramientas y técnicas automatizadas

A35. Las herramientas y técnicas automatizadas también se pueden utilizar para observar o

inspeccionar, en especial activos, por ejemplo, mediante el uso de herramientas de observación remota (por ejemplo, un dron).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A36. Los procedimientos de valoración del riesgo aplicados por los auditores de entidades del sector público también pueden incluir la observación e inspección de documentos preparados por la dirección para el Parlamento, por ejemplo, documentos relacionados con informes obligatorios sobre resultados.

Información procedente de otras fuentes (Ref: Apartado 15)

Por qué el auditor tiene en cuenta información procedente de otras fuentes

A37. La información obtenida de otras fuentes puede ser relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material proporcionando información y perspectiva sobre:

- La naturaleza de la entidad y sus riesgos de negocio y los cambios que se pueden haber producido con respecto a periodos anteriores.
- La integridad y los valores éticos de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, que también pueden ser relevantes para el conocimiento del entorno de control por el auditor.
- El marco de información financiera aplicable y su aplicación a la naturaleza y las circunstancias de la entidad.

Otras fuentes relevantes

A38. Otras fuentes de información relevantes incluyen:

- Los procedimientos del auditor relativos a la aceptación o continuidad de las relaciones con el cliente o el encargo de auditoría de conformidad con la NIA 220, incluidas las conclusiones alcanzadas al respecto[25].
- Otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad. Es posible que el socio del encargo haya obtenido conocimiento relevante para la auditoría, incluido conocimiento sobre la entidad y su entorno, al realizar otros encargos para la entidad. Dichos encargos pueden incluir encargos de procedimientos acordados u otros encargos de auditoría o de aseguramiento, incluidos trabajos para responder a requerimientos adicionales de información en la jurisdicción.

Información obtenida de la experiencia anterior con la entidad y de auditorías anteriores (Ref: Apartado 16)

Por qué la información de auditorías anteriores es importante para la auditoría actual

A39. La experiencia previa del auditor con la entidad y la de los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores le pueden proporcionar información relevante para la determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos de valoración del riesgo y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

Naturaleza de la información de auditorías anteriores

A40. La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores pueden proporcionar al auditor información sobre cuestiones como:

- Incorrecciones pasadas y si fueron oportunamente corregidas.

---

[25] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros,* apartado 12

- La naturaleza de la entidad y su entorno, y el sistema de control interno de la entidad (incluidas las deficiencias de control).
- Cambios significativos que pueden haberse producido en la entidad o en sus operaciones desde el periodo anterior.
- Aquellos tipos específicos de transacciones y otros hechos o saldos contables (y la correspondiente información a revelar) para los que el auditor experimentó dificultades en la aplicación de los procedimientos de auditoría necesarios, por ejemplo, debido a su complejidad.

A41. Si el auditor tiene intención de utilizar esa información para los fines de la auditoría actual, se requiere que determine si la información obtenida de su experiencia anterior con la entidad y de procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores sigue siendo relevante y fiable. Si han cambiado la naturaleza o las circunstanciad de la entidad, o se ha obtenido nueva información, es posible que la información de periodos anteriores no siga siendo relevante o fiable para la auditoría actual. Con el fin de determinar si se han producido cambios que puedan afectar a la relevancia y fiabilidad de dicha información, el auditor puede realizar indagaciones y aplicar otros procedimientos de auditoría adecuados, tales como la comprobación paso a paso de sistemas relevantes. Si la información no es fiable, el auditor puede considerar aplicar procedimientos adicionales que sean adecuados en función de las circunstancias.

Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartados 17-18)

Por qué se requiere que el equipo del encargo discuta la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material.

A42. La discusión entre los miembros del equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material:

- Proporciona una oportunidad a los miembros del equipo del encargo con más experiencia, incluido el socio del encargo, de compartir su información basada en su conocimiento de la entidad. Compartir información contribuye a mejorar el conocimiento de todos los miembros del equipo del encargo.
- Permite a los miembros del equipo del encargo intercambiar información sobre los riesgos de negocio a los que está sometida la entidad, sobre el modo en que los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, así como sobre el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude o error y sobre su posible localización.
- Ayuda a los miembros del equipo del encargo en la obtención de un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material en el área específica que les ha sido asignada, así como la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados por ellos pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos posteriores de auditoría. En especial, la discusión ayuda a los miembros del equipo del encargo a considerar en mayor medida información contradictoria basada en el conocimiento de cada uno de los miembros acerca de la naturaleza y las circunstancias de la entidad.
- Proporciona una base para que los miembros del equipo del encargo se comuniquen y compartan nueva información, obtenida en el curso de la auditoría, que puede

afectar a la valoración del riesgo de incorrección material o a los procedimientos de auditoría realizados para responder a dichos riesgos.

La NIA 240 requiere que la discusión por el equipo del encargo ponga un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude[26].

A43. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría y una discusión por el equipo del encargo sólida y abierta, incluido para auditorías recurrentes, puede conducir a una mejor identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Otro resultado de la discusión puede ser que el auditor identifique áreas específicas de la auditoría para las que puede ser especialmente importante aplicar el escepticismo profesional y puede llevar a la participación de miembros del equipo del encargo con mayor experiencia y la cualificación adecuada para participar en la aplicación de procedimientos de auditoría relacionados con esas áreas.

Graduación

A44. Cuando el encargo es realizado por una sola persona, como un profesional ejerciente individual (es decir, cuando no sería posible una discusión por el equipo del encargo), considerar las cuestiones mencionadas en los apartados A42 y A46 puede, sin embargo, ayudar al auditor a identificar dónde puede haber riesgos de incorrección material.

A45. Cuando el encargo es realizado por un equipo del encargo numeroso, como en el caso de la auditoría de los estados financieros de un grupo, no siempre es necesario o práctico que participen todos los miembros en una misma discusión (como, por ejemplo, en el caso de una auditoría en múltiples ubicaciones), ni es necesario que todos los miembros del equipo del encargo estén informados de todas las decisiones que se tomen en la discusión. El socio del encargo puede discutir las cuestiones con miembros clave del equipo del encargo, incluidos, si se considera adecuado, aquéllos con cualificaciones o conocimientos específicos y los responsables de las auditorías de los componentes, delegando la discusión con otros miembros, teniendo en cuenta la extensión de la comunicación a la totalidad del equipo del encargo que se considera necesaria. Puede ser útil un plan de comunicaciones acordado por el socio del encargo.

Discusión sobre la información a revelar del marco de información financiera aplicable.

A46. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo, la consideración de los requerimientos de información a revelar del marco de información financiera aplicable ayuda en la identificación, al inicio de la auditoría, de dónde puede haber riesgos de incorrección material en relación con la información a revelar, incluso en casos en los que el marco de información financiera aplicable sólo requiere información a revelar simplificada. Algunas de las cuestiones que puede discutir el equipo del encargo incluyen:

- cambios en los requerimientos de información financiera que pueden producir información a revelar significativa nueva o revisada;
- cambios en el entorno, en la situación financiera o en las actividades de la entidad que pueden tener como resultado información a revelar significativa nueva o revisada, por ejemplo, una combinación de negocios significativa en el periodo objeto de auditoría;
- información a revelar para la cual ha podido ser difícil en el pasado obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada;
- información a revelar sobre cuestiones complejas, incluidas las que requieren juicios

[26] NIA 240, apartado 16

significativos de la dirección acerca de la información a revelar.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A47. Como parte de la discusión entre los miembros del equipo del encargo por auditores de entidades del sector público, también se puede considerar cualquier objetivo adicional más amplio, y los riesgos relacionados, que origina el mandato de auditoría o de las obligaciones de las entidades del sector público.

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 19–27)

Los **Anexos 1 a 6** contienen consideraciones adicionales en relación con la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.

Obtención del conocimiento requerido (Ref: Apartados 19–27)

A48. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno es un proceso dinámico e iterativo de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. En consecuencia, las expectativas del auditor pueden cambiar a medida que se obtiene nueva información.

A49. El conocimiento del auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable también puede ayudarle en el desarrollo de expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. Estos tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se esperan significativos constituyen las bases del alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad.

Por qué se requiere la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartados 19–20)

A50. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le ayuda en la comprensión de los hechos y condiciones que son relevantes para la entidad y en la identificación del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y el grado en que lo hacen. Dicha información constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material. Este marco de referencia también ayuda al auditor a planificar la auditoría y aplicar su juicio y escepticismo profesionales durante toda la auditoría, por ejemplo:

- en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) u otras normas aplicables (por ejemplo, las relacionadas con los riesgos de fraude de conformidad con la NIA 240 o al identificar y valorar riesgos relacionados con estimaciones contables de conformidad con la NIA 540 (Revisada));
- en la aplicación de procedimientos que ayuden a identificar casos de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros de conformidad con la NIA25027;

---

[27] NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, apartado 14

- en la evaluación de si los estados financieros proporcionan información a revelar adecuada de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[28];
- en la determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, de conformidad con la NIA 320[29]; o
- al considerar lo adecuado de la selección y aplicación de políticas contables, así como de las revelaciones de información en los estados financieros.

A51. El conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable también está presente en el modo en que el auditor planifica y aplica procedimientos posteriores de auditoría, por ejemplo:

- en el desarrollo de expectativas para su utilización en la aplicación de procedimientos analíticos de conformidad con la NIA 520[30];
- en el diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de conformidad con la NIA 330; y
- en la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida (por ejemplo, relativa a las hipótesis o a las manifestaciones verbales y escritas de la dirección).

Graduación

A52. La naturaleza y la extensión del conocimiento que se requiere es una cuestión de juicio profesional del auditor y varía de una entidad a otra en función de la naturaleza y las circunstancias de la entidad, incluido:

- la dimensión y la complejidad de la entidad, incluido su entorno de TI;
- la experiencia previa del auditor con la entidad;
- la naturaleza de los sistemas y procesos de la entidad, incluido si están o no formalizados, y
- la naturaleza y forma de la documentación de la entidad.

A53. Los procedimientos de valoración del riesgo del auditor para obtener el conocimiento requerido pueden ser menos extensos en auditorías de entidades menos complejas y más extensos en el caso de entidades más complejas. Se espera que el grado de conocimiento que debe tener el auditor sea inferior al poseído por la dirección para dirigir la entidad.

A54. Algunos marcos de información financiera permiten que las entidades de pequeña dimensión proporcionen información a revelar más sencilla y menos detallada en los estados financieros. Sin embargo, esto no exime al auditor de la responsabilidad de obtener un conocimiento de la entidad y de su entorno y del modo en que es aplicable a la entidad el marco de información financiera.

A55. La utilización de TI y la naturaleza y extensión de cambios en el entorno de las TI pueden afectar también a las cualificaciones especializadas necesarias para ayudar en la obtención del conocimiento requerido.

La entidad y su entorno (Ref: Apartado 19(a))

La estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio

---

[28] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 13 (e)

[29] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartados 10-11

[30] NIA 520, apartado 5

(Ref: Apartado 19(a)(i))

La estructura organizativa y de propiedad de la entidad

A56. El conocimiento de la estructura organizativa y de propiedad de la entidad puede permitir al auditor comprender cuestiones como:

- La complejidad de la estructura de la entidad.

Ejemplo:

La entidad puede ser una entidad aislada o su estructura puede incluir filiales, divisiones u otros componentes en múltiples ubicaciones. Además, la estructura legal puede ser diferente de la estructura operativa. Las estructuras complejas a menudo introducen factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de riesgos de incorrección material. Entre esas cuestiones están, por ejemplo, las relativas a la adecuada contabilización del fondo de comercio, de los negocios conjuntos, de las inversiones o de las entidades con cometido especial y si se han revelado adecuadamente dichas cuestiones en los estados financieros.

- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Dicho conocimiento puede ayudar en la determinación de si las transacciones con partes vinculadas han sido adecuadamente identificadas, contabilizadas y reveladas en los estados financieros[31].
- La distinción entre los propietarios, los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.

Ejemplo:

En entidades menos complejas, sus propietarios pueden participar en la dirección de la entidad por lo que hay poca o ninguna distinción. Por el contrario, como en el caso de algunas entidades cotizadas, puede haber una distinción clara entre la dirección, los propietarios de la entidad y los responsables del gobierno[32].

- La estructura y la complejidad del entorno de TI de la entidad.

Ejemplos:

Una entidad:

- Puede tener, para distintas empresas, múltiples sistemas de TI heredados que no están bien integrados, lo que da lugar a un entorno de TI complejo.
- Puede estar empleando proveedores de servicios externos o internos para algunos aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratando a un tercero para el alojamiento de su entorno de TI o utilizando un centro de servicios compartidos para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo).

Herramientas y técnicas automatizadas

A57. El auditor puede utilizar herramientas y técnicas automatizadas para entender los flujos de transacciones y su procesamiento como parte de sus procedimientos para conocer el sistema de información. Un resultado de esos procedimientos puede ser que el auditor obtenga información sobre la estructura organizativa de la entidad o sobre las personas con

---

31 La NIA 550 establece requerimientos y proporciona orientaciones para las consideraciones del auditor relativas a las partes vinculadas.

32 La NIA 260 (Revisada), apartados A1 y A2, proporciona orientaciones sobre la identificación de los responsables del gobierno y explica que, en algunos casos, es posible que todos o algunos de los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad.

las que hace negocios (por ejemplo, proveedores, clientes, partes vinculadas).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A58. Es posible que la propiedad de una entidad del sector público no tenga la misma relevancia que en el caso del sector privado porque las decisiones relativas a la entidad puede que se tomen fuera de esta como resultado de procesos políticos. En consecuencia, es posible que la dirección no tenga control sobre ciertas decisiones que se toman. Algunas cuestiones que pueden ser relevantes incluyen comprender la capacidad de la entidad de tomar decisiones unilaterales y la capacidad de otras entidades del sector público para controlar o influir en el mandato y en la dirección estratégica de la entidad.

Ejemplo:

Una entidad del sector público puede estar sujeta a leyes u otras directrices de autoridades que la obliguen a obtener la aprobación de partes externas a la entidad sobre su estrategia y objetivos antes de implementarlos. En consecuencia, las cuestiones relacionadas con el conocimiento de la estructura legal de la entidad pueden incluir las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y la clasificación de la entidad (es decir, si la entidad es un ministerio, un departamento, una agencia u otro tipo de entidad).

Gobierno de la entidad

Por qué el auditor obtiene conocimiento del gobierno de la entidad

A59. Tener conocimiento del gobierno de la entidad puede ayudar al auditor a conocer la capacidad de la entidad de proporcionar una supervisión adecuada de su sistema de control interno. Sin embargo, este conocimiento también puede proporcionar evidencia de deficiencias que pueden indicar una mayor susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a riesgos de incorrección material.

Conocimiento del gobierno de la entidad

A60. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del gobierno de la entidad incluyen:

- Si alguno o todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección.
- La existencia de un consejo no ejecutivo y, en su caso, su separación de la dirección ejecutiva.
- Si los responsables del gobierno de la entidad ocupan puestos que son parte integrante de la estructura legal de una entidad, como, por ejemplo, puestos de administradores.
- La existencia de subgrupos de responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, un comité de auditoría, y las responsabilidades de esos grupos.
- Las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad en la supervisión de la información financiera, incluida la aprobación de los estados financieros.

El modelo de negocio de la entidad

El **Anexo 1** contiene consideraciones adicionales para la obtención de conocimiento de la entidad y de su modelo de negocio, así como consideraciones adicionales relativas a la

auditoría de entidades con cometido especial.

Por qué el auditor obtiene conocimiento del modelo de negocio de la entidad

A61. Conocer los objetivos, estrategia y modelo de negocio de la entidad ayuda al auditor a comprender la entidad en el ámbito estratégico y a comprender los riesgos de negocio que toma y a los que se enfrenta. El conocimiento de los riesgos de negocio que tienen un efecto en los estados financieros ayuda al auditor en la identificación de los riesgos de incorrección material, puesto que la mayor parte de los riesgos de negocio acaban teniendo consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros.

Ejemplos:

El modelo de negocio puede confiar en la utilización de TI de diferentes maneras:

- la entidad vende zapatos en una tienda física y utiliza un sistema avanzado de registro de inventario y de puntos de venta para registrar la venta de zapatos; o
- la entidad vende zapatos por Internet por lo que todas las transacciones de ventas son procesadas en un entorno de TI, incluida el inicio de las transacciones a través de una página web.

Para estas dos entidades, los riesgos de negocio derivados de modelos de negocio significativamente distintos serían sustancialmente diferentes, a pesar de que ambas vendan zapatos.

Conocimiento del modelo de negocio de la entidad

A62. No todos los aspectos del modelo de negocio son relevantes para el conocimiento del auditor. Los riesgos de negocio son más amplios que el riesgo de incorrección material en los estados financieros, aunque lo engloba. El auditor no tiene la responsabilidad de conocer o identificar todos los riesgos de negocio ya que no todos ellos dan lugar a riesgos de incorrección material.

A63. Algunos riesgos de negocio que incrementan la susceptibilidad de riesgos de incorrección material se pueden derivar de:

- Objetivos y estrategias inadecuados, una ejecución ineficaz de las estrategias o cambios o complejidad.
- No reconocer la necesidad de cambio también puede dar lugar a un riesgo de negocio, por ejemplo, por:
  - el desarrollo de nuevos productos o servicios que pueden resultar fallidos;
  - un mercado que, incluso si ha sido desarrollado con éxito, es inadecuado para sustentar un producto o servicio; o
  - defectos en un producto o servicio que pueden producir responsabilidades legales y poner en riesgo la reputación.
- incentivos y presiones sobre la dirección que pueden producir un sesgo intencionado o no de la dirección y, como resultado, afectar a la razonabilidad de hipótesis significativas y a las expectativas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

A64. Como ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento del modelo de negocio, los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio de la entidad que puedan producir un riesgo de incorrección material en

los estados financieros cabe citar los siguientes:

- desarrollos sectoriales como la falta de personal o de la especialización necesaria para hacer frente a los cambios en el sector;
- nuevos productos y servicios, lo que puede llevar a un incremento de responsabilidades ligadas a los productos;
- expansión del negocio y que la demanda no haya sido estimada correctamente;
- nuevos requerimientos contables cuando se ha producido una implementación incompleta o incorrecta;
- requerimientos normativos que dan lugar a una mayor vulnerabilidad desde un punto de vista jurídico;
- requerimientos de financiación actuales y prospectivos, tales como la pérdida de financiación debido a la incapacidad de la entidad de cumplir los requerimientos;
- la utilización de TI, como la implementación de un nuevo sistema de TI que afectará tanto a las operaciones como a la información financiera; o
- los efectos de implementar una estrategia, en especial cualquier efecto que pueda dar lugar a nuevos requerimientos contables.

A65. Normalmente, la dirección identifica los riesgos de negocio y desarrolla enfoques para darles respuesta. Dicho proceso de valoración del riesgo es un componente del sistema de control interno de la entidad y se trata en el apartado 22 y en los apartados A109-A113.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A66. Las entidades que operan en el sector público pueden crear y proporcionar valor en modos distintos a las que crean riqueza para los propietarios pero aun así tienen un “modelo de negocio” con un objetivo específico. Las cuestiones de las que los auditores del sector público pueden obtener conocimiento que son relevantes para el modelo de negocio de la entidad incluyen:

- Conocimiento de las actividades relevantes del gobierno, incluidos los programas relacionados.
- Objetivos de los programas y estrategias, incluidos los elementos políticos.

A67. En el caso de auditorías de entidades del sector público, los “objetivos de la dirección” pueden estar influenciados por requerimientos para demostrar la rendición de cuentas públicamente e incluir objetivos que tengan su origen en las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo.

Factores sectoriales, normativos y otros factores externos (Ref: Apartado 19(a)(ii))

Factores sectoriales

A68. Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector, tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los avances tecnológicos. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar son:

- El mercado y la competencia, incluida la demanda, la capacidad y la competencia en precios.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología productiva relativa a los productos de la entidad.

- Disponibilidad y coste de la energía.

A69. El sector en el que la entidad desarrolla su actividad puede dar lugar a riesgos específicos de incorrección material debidos a la naturaleza de los negocios o al grado de regulación.

Ejemplo:

En el sector de la construcción, los contratos a largo plazo pueden implicar estimaciones significativas de ingresos y gastos que den lugar a riesgos de incorrección material. En estos casos, es importante que el equipo del encargo incluya miembros con el conocimiento y la experiencia suficientes[33].

Factores normativos

A70. Los factores normativos relevantes incluyen el entorno normativo. El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político y cualquier cambio que se haya producido en ellos. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar son:

- Marco normativo en el caso de un sector regulado, por ejemplo, requerimientos prudenciales, incluido la correspondiente información a revelar.
- La legislación y normativa que afecten significativamente a las operaciones de la entidad, por ejemplo, disposiciones legales y reglamentarias laborales.
- Legislación y disposiciones reglamentarias fiscales.
- Políticas gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como política monetaria, incluidos los controles de cambio, política fiscal, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda públicos), y políticas arancelarias o de restricción al comercio.
- Requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad.

A71. La NIA 250 (Revisada) incluye algunos requerimientos específicos en relación con el marco normativo aplicable a la entidad y al sector en el que opera[34].

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A72. En el caso de la auditoría de entidades del sector público, pueden existir disposiciones legales y reglamentarias específicas que afecten a las operaciones de la entidad. Puede ser indispensable la consideración de estos elementos para conocer la entidad y su entorno.

Otros factores externos

A73. Otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar incluyen las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

Mediciones utilizadas por la dirección para evaluar el resultado financiero de la entidad (Ref: Apartado 19(a)(iii))

Por qué el auditor debe conocer las mediciones utilizadas por la dirección

A74. El conocimiento de las mediciones utilizadas por la entidad ayuda al auditor en la consideración de si esas mediciones, utilizadas tanto externa como internamente, generan

---

[33] NIA 220, apartado 14

[34] NIA 250 (Revisada), apartado 13

presiones a la entidad para alcanzar los resultados previstos. Esas presiones pueden motivar a la dirección para llevar a cabo actuaciones que incrementen la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o fraude (por ejemplo, para mejorar los resultados o preparar a sabiendas estados financieros con incorrecciones) (véase la NIA 240 en relación con los requerimientos y orientaciones sobre los riesgos de fraude).

A75. Las mediciones también pueden indicar al auditor la probabilidad de riesgos de incorrección material de información financiera relacionada. Por ejemplo, las mediciones de resultados pueden indicar que la entidad experimenta un rápido crecimiento o una rentabilidad inusuales en comparación con otras entidades del mismo sector.

Mediciones utilizadas por la dirección

A76. Normalmente, la dirección y otras personas miden y revisan las cuestiones que consideran importantes. Las indagaciones ante la dirección pueden revelar que esta confía en algunos indicadores clave, tanto a disposición del público como no, para evaluar el resultado financiero y adoptar medidas. En esos casos, el auditor puede identificar mediciones del resultado relevantes, tanto internas como externas, considerando la información que emplea la dirección para gestionar su empresa. Si dicha indagación indica la ausencia de medición o revisión de resultados, puede haber un mayor riesgo de que las incorrecciones no sean detectadas y corregidas.

A77. Los indicadores clave para evaluar el resultado financiero pueden incluir:

- Indicadores clave de resultados (financieros y no financieros), así como ratios y tendencias clave y estadísticas de operaciones claves.
- Análisis comparativo del resultado financiero entre periodos.
- Presupuestos, pronósticos, análisis de desviaciones, información por segmentos, así como informes de resultados por divisiones, departamentos u otros niveles.
- Mediciones del desempeño de los empleados y políticas de incentivos.
- Comparación del resultado de una entidad con los de la competencia.

Graduación (Ref: Apartado 19(a)(iii))

A78. Los procedimientos que se apliquen para conocer las mediciones de la entidad pueden variar dependiendo del tamaño o de la complejidad de la entidad, así como de la participación de los propietarios o de los responsables del gobierno de la entidad en la dirección de esta.

Ejemplos:

- En el caso de algunas entidades menos complejas, las condiciones de la financiación bancaria (es decir, clausulas bancarias) pueden estar ligadas a mediciones de resultado específicas relacionadas con el resultado o la situación financiera de la entidad (por ejemplo, un fondo de maniobra máximo). El conocimiento por el auditor de las mediciones del resultado utilizadas por el banco puede ayudar a identificar áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material.
- En el caso de algunas entidades cuya naturaleza y circunstancias son más complejas, como las que operan en el sector asegurador o bancario, el resultado o la situación financiera se pueden medir utilizando requerimientos normativos (por ejemplo, requerimientos normativos sobre ratios tales como de capitalización o de liquidez que se deben alcanzar). El conocimiento por el auditor de estas mediciones del resultado le puede ayudar a identificar áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material.

Otras consideraciones

A79. Es posible que terceros revisen y analicen también el resultado de la entidad, en especial, en el caso de entidades cuya información financiera está a disposición del público. El auditor también puede tener en cuenta información a disposición del público como ayuda para obtener un mayor conocimiento del negocio o identificar información contradictoria como la procedente de:

- Analistas o agencias de calificación crediticia.
- Noticias y otros medios de comunicación, incluidas las redes sociales.
- Autoridades fiscales.
- Autoridades reguladoras.
- Sindicatos.
- Proveedores de financiación.

Dicha información financiera se puede, a menudo, obtener de la entidad auditada.

A80. La medición y revisión del resultado financiero no es lo mismo que el seguimiento del sistema de control interno (que se trata como componente del sistema de control interno en los apartados A114–A122), aunque sus propósitos se pueden solapar:

- La medición y revisión del resultado financiero tiene como finalidad comprobar si los resultados de la entidad cumplen los objetivos fijados por la dirección (o por terceros).
- Por el contrario, el seguimiento del sistema de control interno se ocupa de hacer un seguimiento de la eficacia de los controles incluidos los que están relacionados con la medición y revisión por la dirección de los resultados financieros.

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

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A81. Además de considerar las mediciones relevantes utilizadas por una entidad del sector público para valorar el resultado financiero de la entidad, los auditores de entidades del sector público también pueden tener en cuenta información no financiera como el logro de resultados de interés público (por ejemplo, el número de personas que han recibido ayuda de un determinado programa).

El marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 19(b))

Conocimiento del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad

A82. Algunas cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del marco de información financiera aplicable de la entidad y el modo en que se aplica en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno incluyen:

- Las prácticas contables de la entidad en referencia al marco de información financiera aplicable, tales como:
  - Principios contables y prácticas sectoriales específicas, incluidos los relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los estados financieros que sean significativos en el sector (por ejemplo, préstamos e inversiones, en el caso del sector bancario, o investigación y desarrollo en la industria farmacéutica).
  - Reconocimiento de ingresos.

- Contabilización de instrumentos financieros, incluidas las correspondientes pérdidas por insolvencias.
- Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera.
- Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquéllas en áreas controvertidas o novedosas (por ejemplo, contabilización de criptomonedas).

- El conocimiento de la selección y aplicación de políticas contables, incluido cualquier cambio en ellas, así como los motivos de esos cambios, puede comprender cuestiones como:
  - Los métodos utilizados por la entidad para reconocer, medir, presentar y revelar transacciones significativas e inusuales.
  - El efecto de políticas contables significativas en áreas emergentes o controvertidas para las que hay una falta de orientaciones autorizadas o de consenso.
  - Cambios en el entorno, tales como cambios en el marco de información financiera aplicable o reformas fiscales que pueden hacer necesario un cambio en las políticas contables de la entidad.
  - Normas de información financiera y disposiciones legales y reglamentarias que son nuevas para la entidad, así como el modo y momento en que la entidad adoptará o cumplirá dichos requerimientos.

A83. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno puede ayudar al auditor a considerar si se pueden esperar cambios en la información financiera de la entidad (por ejemplo, con respecto a otros periodos).

Ejemplo:

Si una entidad ha sido parte de una combinación de negocios significativa durante el ejercicio, es probable que el auditor espere cambios en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relativos a dicha combinación de negocios. Por el contrario, si no se produjeron cambios significativos en el marco de información financiera durante el periodo, el conocimiento del auditor puede ayudar a confirmar que sigue siendo aplicable el conocimiento obtenido en el periodo anterior.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A84. El marco de información financiera aplicable en una entidad del sector público es determinado por los marcos legales y reglamentarios relevantes para cada jurisdicción o dentro de cada área geográfica. Algunas cuestiones que se pueden considerar en la aplicación por la entidad de los requerimientos de información financiera aplicables y el modo en que se aplican en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno incluyen, si la entidad aplica plenamente el criterio contable del devengo o si aplica el criterio contable de caja de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, o un criterio mixto.

Modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección (Ref: Apartado 19(c))

En el **Anexo 2** figuran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material, clasificados por factor de riesgo inherente.

Por qué el auditor conoce los factores de riesgo inherente al conocer la entidad y su entorno y el marco de información financiera aplicable

A85. El conocimiento de la entidad y de su entorno y del marco de información financiera aplicable ayuda al auditor en la identificación de hechos o condiciones cuyas características pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar a incorrección. Estas características son factores de riesgo inherente. Los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección al influir en la probabilidad de que exista una incorrección o en la magnitud de la posible incorrección si existe. El conocimiento del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección puede facilitar al auditor un conocimiento preliminar de la probabilidad o magnitud de las incorrecciones, lo que ayuda al auditor a identificar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de conformidad con el apartado 28(b). El conocimiento del grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección también ayuda al auditor en la valoración de la probabilidad y la magnitud de una posible incorrección cuando valora el riesgo inherente de conformidad con el apartado 31(a). En consecuencia, el conocimiento de los factores de riesgo inherente también puede ayudar al auditor en el diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

A86. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y la valoración del riesgo inherente también pueden verse influidas por evidencia de auditoría obtenida por él en la aplicación de otros procedimientos de valoración del riesgo, de procedimientos posteriores de auditoría o en el cumplimiento de otros requerimientos de las NIA (véanse los apartados A95, A103, A111, A121, A124 y A151).

El efecto de los factores de riesgo inherente sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar

A87. El grado de susceptibilidad de incorrección de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar originada por la complejidad o la subjetividad, a menudo, está estrechamente vinculado al grado en el que está sujeto a cambios o incertidumbre.

Ejemplo:

Si la entidad tiene una estimación contable basada en hipótesis cuya selección está sujeta a juicio significativo, es probable que la medición de la estimación contable esté afectada tanto por subjetividad como por incertidumbre.

A88. Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de incorrección material de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar debida a complejidad o subjetividad, mayor será la necesidad del auditor de aplicar escepticismo profesional. Además, cuando un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar es susceptible de incorrección debido a complejidad, subjetividad, cambio o incertidumbre, estos factores de riesgo inherente pueden crear oportunidades para el sesgo de la dirección, intencionado o no, y afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección. La identificación por el auditor de los riesgos de incorrección material y la valoración del riesgo inherente en las afirmaciones también pueden verse afectadas por las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente.

A89. Hechos o condiciones que pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección también pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección debida a otros factores de riesgo de fraude. En consecuencia, esta puede ser información relevante para su uso de conformidad con el apartado 24 de la NIA 240, que requiere que el auditor evalúe si la información obtenida mediante otros procedimientos de valoración del riesgo y

actividades relacionadas indica la presencia de uno o varios factores de riesgo de fraude.

Conocimiento de los componentes del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 21–27)

En el **Anexo 3** se describen con mayor detalle la naturaleza del sistema de control interno de la entidad y limitaciones inherentes al control interno, respectivamente. En el anexo 3 también se proporciona una explicación adicional de los componentes de un sistema de control interno a efectos de las NIA.

A90. El conocimiento del auditor del sistema de control interno de la entidad se obtiene mediante los procedimientos de valoración del riesgo aplicados para conocer y evaluar cada uno de los componentes del sistema de control interno como se explica en los apartados 21 a 27.

A91. Los componentes del sistema de control interno a efectos de esta NIA pueden no reflejar necesariamente el modo en que una entidad diseña, implementa y mantiene su sistema de control interno, o el modo en que clasifica un determinado componente. Las entidades pueden utilizar una terminología o marcos distintos para describir los diversos aspectos del sistema de control interno. A efectos de una auditoría, los auditores también pueden utilizar una terminología o marcos distintos siempre que se traten todos los componentes descritos en esta NIA.

Graduación

A92. La manera en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad varía según la dimensión y la complejidad de esta. Por ejemplo, las entidades menos complejas pueden utilizar controles (es decir, políticas y procedimientos) menos estructurados o más sencillos para alcanzar sus objetivos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A93. Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto al control interno, por ejemplo, informar sobre el cumplimiento de un determinado código de conducta o informar sobre los gastos con cargo al presupuesto. Los auditores de entidades del sector público pueden igualmente tener responsabilidades de informar sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo. En consecuencia, es posible que su consideración del sistema de control interno sea más amplia y detallada.

Tecnologías de la información en los componentes del sistema de control interno de la entidad

En el **Anexo 5** se proporcionan orientaciones adicionales en relación con el conocimiento de la utilización por la entidad de las TI en los componentes del sistema de control interno.

A94. El objetivo global y el alcance de una auditoría no son diferentes si una entidad opera en un entorno mayoritariamente manual, un entorno totalmente automatizado o un entorno en el que se combinan elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad).

Conocimiento de la naturaleza de los componentes del sistema de control interno de la entidad

A95. En la evaluación de la eficacia del diseño de los controles y de si han sido implementados (véanse los apartados A175 a A181), el conocimiento por el auditor de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad proporciona un conocimiento preliminar del modo en que la entidad identifica los riesgos de negocio y del modo en que

responde a estos. También puede influir en la identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material de diferentes formas (véase el apartado A86). Esto ayuda al auditor en el diseño y la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría, incluida cualquier previsión de comprobar la eficacia operativa de los controles. Por ejemplo:

- Es más probable que el conocimiento por el auditor del entorno de control de la entidad, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso de la entidad para el seguimiento de los componentes de los controles afecten a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
- Es más probable que el conocimiento por el auditor del sistema de información y de comunicación de la entidad y del componente de actividades de control de la entidad afecten a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Entorno de control, proceso de valoración del riesgo por la entidad y proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartados 21-24)

A96. Los controles en el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad son principalmente controles indirectos (es decir, controles que no son suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir incorrecciones en las afirmaciones, pero que sustentan a otros controles y pueden, por lo tanto, tener un efecto indirecto en la probabilidad de que se detecte o prevenga una incorrección oportunamente). No obstante, algunos controles de estos componentes también pueden ser controles directos.

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo por la entidad y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad

A97. El entorno de control proporciona un fundamento global para el funcionamiento de los demás componentes del sistema control interno. El entorno de control no previene ni detecta y corrige incorrecciones directamente. Puede, sin embargo, influir en la eficacia de controles en otros componentes del sistema de control interno. Del mismo modo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad y su proceso de seguimiento del sistema de control interno están diseñados para funcionar de un modo que también sustenta la totalidad del sistema de control interno.

A98. Debido a que esos componentes son el fundamento de todo el sistema de control interno de la entidad, cualquier deficiencia en su funcionamiento podría tener efectos generalizados en la preparación de los estados financieros. En consecuencia, el conocimiento y evaluación de esos componentes por el auditor afectan a su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y también pueden afectar a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan al diseño por el auditor de respuestas globales, que incluyen, como se explica en la NIA 330, una influencia sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría[35].

Obtención de conocimiento del entorno de control (Ref: Apartado 21)

Graduación

A99. Es probable que la naturaleza del entorno de control en una entidad menos compleja sea diferente del entorno de control den una entidad más compleja. Por ejemplo, puede ocurrir

[35] NIA 330, apartados A1–A3

que entre los responsables del gobierno de una entidad menos compleja no haya un miembro independiente o externo, y la función de gobierno pueda ser desempeñada directamente por el propietario-gerente cuando no existen otros propietarios. En consecuencia, algunas consideraciones sobre el entorno de control de la entidad pueden ser menos relevantes o no ser aplicables.

A100. Además, es posible que en entidades menos complejas no esté disponible en forma documentada la evidencia de auditoría relativa a los elementos del entorno de control, en especial cuando la comunicación entre la dirección y el resto del personal es informal, pero la evidencia aún puede ser adecuadamente relevante y fiable en función de las circunstancias.

Ejemplos:

- La estructura organizativa en una entidad menos compleja probablemente sea más sencilla y pueda incluir un reducido número de empleados que participen en funciones relacionadas con la información financiera.
- Si la función de gobierno es desempeñada directamente por el propietario-gerente, el auditor puede determinar que no es relevante la independencia de los responsables del gobierno de la entidad.
- Es posible que las entidades menos complejas no tengan un código de conducta escrito pero que, en su lugar, hayan desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético a través de la comunicación verbal y del ejemplo de la dirección. En consecuencia, las actitudes, compromisos y actuaciones de la dirección o del propietario-gerente son de especial importancia para el conocimiento por el auditor del entorno de control de una entidad menos compleja.

Conocimiento del entorno de control (Ref: Apartado 21(a))

A101. Se puede obtener evidencia de auditoría para el conocimiento del entorno de control mediante una combinación de indagaciones y otros procedimientos de valoración del riesgo (por ejemplo, la corroboración de la información resultante de indagaciones mediante la observación o la inspección de documentos).

A102. En la consideración del grado en que la dirección demuestra un compromiso con la integridad y los valores éticos, el auditor puede obtener conocimiento mediante indagaciones ante la dirección y los empleados y considerando información de fuentes externas acerca de:

- el modo en que la dirección comunica a los empleados su opinión relativa a las prácticas empresariales y al comportamiento ético; e
- inspeccionando el código de conducta escrito de la dirección y observando si actúa de un modo acorde con dicho código.

Evaluación del entorno de control (Ref: Apartado 21(b))

Por qué el auditor evalúa el entorno de control

A103. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad demuestra un comportamiento congruente con su compromiso con la integridad y los valores éticos; de si el entorno de control proporciona un fundamento adecuado para los demás componentes del sistema control interno de la entidad y de si alguna deficiencia de control identificada menoscaba los demás componentes del sistema de control interno de la entidad ayuda al auditor en la identificación de posibles asuntos en otros componentes del sistema de control interno. Esto es así porque el entorno de control es el fundamento de los demás componentes del sistema

de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor a conocer los riesgos a los que se enfrenta la entidad y, en consecuencia, a identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

La evaluación por el auditor del entorno de control

A104. La evaluación por el auditor del entorno de control se basa en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 21(a).

A105. Es posible que algunas entidades sean dominadas por una única persona que puede actuar con mucha discrecionalidad. Las actuaciones y actitudes de esa persona pueden tener un efecto generalizado sobre el entorno de control. Dicho efecto puede ser positivo o negativo.

Ejemplo:

Es posible que la participación directa de una única persona sea clave para permitir a la entidad alcanzar su objetivo de crecimiento y otros y también puede contribuir de modo significativo a un sistema de control interno eficaz. Por otra parte, esa concentración de conocimiento y autoridad también puede llevar a una mayor susceptibilidad de incorrección a través de la elusión de los controles por la dirección.

A106. El auditor puede considerar el modo en que los diferentes elementos del entorno de control pueden verse influenciados por la filosofía y el estilo operativo de la alta dirección teniendo en cuenta la participación de los miembros independientes de los responsables del gobierno de la entidad.

A107. A pesar de que el entorno de control puede proporcionar un fundamento adecuado para el sistema de control interno y puede ayudar a reducir el riesgo de fraude, un entorno de control adecuado no es necesariamente un elemento disuasorio del fraude.

Ejemplo:

Unas políticas y procedimientos de recursos humanos dirigidas a contratar personal competente para las áreas financiera, contable y de TI pueden mitigar los riesgos de que se produzcan errores en el procesamiento y el registro. de la información financiera. Sin embargo, es posible que esas políticas y procedimientos no mitiguen la elusión de los controles por la alta dirección (por ejemplo, para sobrevalorar los beneficios).

A108. La evaluación por el auditor del entorno de control en relación con la utilización de TI por la entidad puede incluir cuestiones tales como:

- Si la gobernanza sobre las TI es acorde con la naturaleza y complejidad de la entidad y de sus operaciones de negocio realizadas a través de TI, incluida la complejidad o madurez de la plataforma o arquitectura tecnológicas de la entidad y hasta qué punto confía la entidad en aplicaciones de TI para sustentar su información financiera.
- La estructura organizativa de la dirección en relación con las TI y los recursos asignados (por ejemplo, si la entidad ha invertido en un entorno de TI adecuado y en las mejoras necesarias, o si se ha contratado al suficiente número de personas con la cualificación adecuada incluso cuando la entidad utiliza software comercial (con pocas o ninguna modificación)).

Obtención de conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartados

22-23)

Conocimiento del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 22(a))

A109. Como se explica en el apartado A62, no todos los riesgos de negocio dan lugar a riesgos de incorrección material. Para conocer el modo en que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad han identificado los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros, y han tomado decisiones con respecto a las actuaciones para responder a dichos riesgos, las cuestiones que el auditor puede considerar incluyen el modo en que la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad:

- han especificado los objetivos de la entidad con la suficiente precisión y claridad para permitir la identificación y valoración de los riesgos relacionados con esos objetivos;
- han identificado los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y han analizado los riesgos como base para determinar el modo en que se deberían gestionar y
- han considerado la posibilidad de fraude al considerar los riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad[36].

A110. El auditor puede considerar las implicaciones de dichos riesgos de negocio para la preparación de los estados financieros de la entidad y otros aspectos de su sistema de control interno.

Evaluación del proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 22(b))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado

A111. La evaluación por el auditor del proceso de valoración del riesgo por la entidad le puede ayudar a comprender dónde ha identificado la entidad riesgos que pueden existir y cómo ha respondido a esos riesgos. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad identifica los riesgos de negocio y del modo en que los valora y responde ayuda al auditor a conocer si los riesgos a los que se enfrenta la entidad han sido identificados, valorados y resueltos como corresponde a la naturaleza y complejidad de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluación de si el proceso de valoración del riesgo por la entidad es adecuado (Ref: Apartado 22(b))

A112. La evaluación por el auditor de lo adecuado que es el proceso de valoración del riesgo por la entidad se basa en el conocimiento obtenido de conformidad con el apartado 22(a).

Graduación

A113. La consideración de que el proceso de valoración del riesgo por la entidad sea adecuado a las circunstancias de la entidad teniendo en cuenta la naturaleza y complejidad de esta es una cuestión de juicio profesional del auditor.

Ejemplo:

En algunas entidades menos complejas, y en especial las entidades dirigidas por el propietario, se puede realizar una valoración del riesgo adecuada a través de la participación directa de la dirección o del propietario (por ejemplo, el director o el propietario puede dedicar tiempo de manera rutinaria al seguimiento de las actividades de la competencia y otros desarrollos en el mercado para identificar riesgos de negocio emergentes). A menudo, la evidencia de que existe

[36] NIA 240, apartado 19

esta valoración del riesgo en este tipo de entidades no está formalmente documentada, pero a través de las discusiones que mantiene el auditor con la dirección puede poner en evidencia que, de hecho, la dirección está realizando procedimientos de valoración del riesgo.

Obtención de conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24)

Graduación

A114. En entidades menos complejas, y en especial en las entidades dirigidas por el propietario, el conocimiento por el auditor del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno a menudo se centra en el modo en que la dirección o el propietario participan directamente en las operaciones dado que puede que no existan otras actividades de seguimiento.

Ejemplo:

Puede ocurrir que la dirección reciba quejas de los clientes relativas a inexactitudes en su declaración mensual que alerten al propietario de la existencia de cuestiones relacionadas con el momento en que se reconocen los pagos de los clientes en los registros contables.

A115. En el caso de entidades en las que no existe un proceso formal para el seguimiento del sistema de control interno, el conocimiento del proceso para el seguimiento del sistema de control interno puede incluir conocer las revisiones periódicas de información de la contabilidad de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.

Conocimiento del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref: Apartado 24(a))

A116. Cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento del modo en que la entidad realiza el seguimiento de su sistema de control interno incluyen:

- el diseño de las actividades de seguimiento, por ejemplo, si el seguimiento es periódico o continuo;
- la realización y frecuencia con la que se realizan las actividades de seguimiento;
- la evaluación de los resultados de las actividades de seguimiento, de manera oportuna, para determinar si los controles han sido eficaces; y
- el modo en que se ha respondido a las deficiencias identificadas a través de medidas correctoras adecuadas, incluida la comunicación oportuna de dichas deficiencias a los responsables de ejecutarlas.

A117. El auditor también puede considerar el modo en que el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno trata el seguimiento de controles de procesamiento de la información en el que interviene la utilización de TI. Esto puede incluir, por ejemplo:

- Controles para el seguimiento de entornos de TI complejos que:
  - evalúan la continuidad de la eficacia del diseño de los controles de procesamiento de la información y los modifican, según corresponda, ante cambios en las condiciones; o
  - evalúan la eficacia operativa de los controles de procesamiento de la

información.

- Controles que realizan el seguimiento de las autorizaciones que se aplican en los controles de procesamiento de la información automatizados que aplican la segregación de funciones.
- Controles que realizan el seguimiento del modo en que se identifican y resuelven los errores o las deficiencias de controles relacionados con la automatización de la información financiera.

Conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad (Ref: Apartado 24(a)(ii))

El **Anexo 4** contiene consideraciones adicionales para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad.

A118. Las indagaciones del auditor ante las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna le ayudan a obtener conocimiento sobre la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna. Si el auditor determina que las responsabilidades de la función de auditoría interna están relacionadas con la información financiera de la entidad, puede obtener un mayor conocimiento de las actividades realizadas, o que serán realizadas, por la función de auditoría interna mediante la revisión, en su caso, del plan de auditoría de la función de auditoría interna para el periodo, así como la discusión de dicho plan con las personas adecuadas dentro de la función. Este conocimiento, junto con la información obtenida de las indagaciones del auditor pueden también proporcionar información directamente relevante para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del auditor. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013)[37].

Otras fuentes de información utilizadas en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

Conocimiento de las fuentes de información (Ref: Apartado 24(b))

A119. Las actividades de seguimiento por la dirección pueden utilizar información contenida en comunicaciones de terceros tales como quejas de clientes o comentarios de las autoridades reguladoras, que pueden ser indicativos de problemas o resaltar áreas en las que se necesitan mejoras.

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento de las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

A120. El conocimiento por parte del auditor de las fuentes de información utilizadas por la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, incluido si la información que se utiliza es relevante y fiable, le ayuda a evaluar si el proceso para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado. Si la dirección asume que la información utilizada para el seguimiento es relevante y fiable sin disponer de una base para dicha hipótesis, los errores que pueden existir en la información podrían llevar a la dirección a alcanzar conclusiones erróneas derivadas de sus actividades de seguimiento.

Evaluación del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno (Ref:

[37] NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*

Apartado 24(c))

Por qué el auditor evalúa si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado

A121. La evaluación por el auditor del modo en que la entidad realiza evaluaciones continuas y puntuales para el seguimiento de la eficacia de los controles le ayuda a conocer si los demás componentes del sistema control interno de la entidad existen y funcionan y, en consecuencia, le ayuda en el conocimiento de los demás componentes del sistema de control interno de la entidad. Esta evaluación también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones (véase el apartado A86).

Evaluación de si el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es adecuado (Ref: Apartado 24(c))

A122. La evaluación por el auditor de lo adecuado del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno se basa en su conocimiento de dicho proceso.

Sistema de información y comunicación y actividades de control (Ref: Apartados 25–26)

A123. Los controles en el sistema de información y comunicación y en los componentes de actividades de control son principalmente controles directos (es decir, controles lo suficientemente precisos para prevenir, detectar o corregir errores en las afirmaciones).

Por qué se requiere que el auditor tenga conocimiento del sistema de información y comunicación y de los controles en el componente de actividades de control

A124. Se requiere que el auditor tenga conocimiento del sistema de información y comunicación porque el conocimiento de las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de proceso de la información de la entidad relevantes para la preparación de los estados financieros, y la evaluación de si el componente proporciona un soporte adecuado para la preparación de los estados financieros de la entidad, sustentan la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones por el auditor. Este conocimiento y esta evaluación también pueden tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material en los estados financieros cuando los resultados de los procedimientos del auditor son incongruentes con las expectativas sobre el sistema de control interno de la entidad que se pueden haber formado sobre la base de información obtenida durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo (véase el apartado A86).

A125. Se requiere que el auditor identifique controles específicos en el componente de actividades de control y que evalúe su diseño y determine si los controles han sido implementados, ya que ello le ayuda en el conocimiento del enfoque de la dirección para responder a determinados riesgos y, por lo tanto, le proporciona una base para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría que respondan a esos riesgos como requiere la NIA 330. Cuanto más alto se valore un riesgo dentro del espectro de riesgo inherente, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría. Incluso cuando el auditor no prevé comprobar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún puede afectar al diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material.

La naturaleza iterativa del conocimiento del auditor y la evaluación del sistema de información y comunicación, y de las actividades de control

A126. Como se explica en el apartado A49, el conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable le puede ayudar en el desarrollo de

expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos. En la obtención de conocimiento del componente del sistema de información y comunicación de conformidad con el apartado 25(a), el auditor puede utilizar esas expectativas iniciales con el fin de determinar la extensión del conocimiento de las actividades de procesamiento de la información que debe obtener.

A127. El conocimiento del sistema de información por el auditor incluye conocer las políticas que definen los flujos de información relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos y otros aspectos relacionados de las actividades de la entidad de procesamiento de la información. Esta información y la que se obtenga de la evaluación por el auditor del sistema de información pueden confirmar o influir más en sus expectativas sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos inicialmente identificados (véase el apartado A126).

A128. En la obtención de conocimiento del modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos entra, fluye y sale del sistema de información de la entidad, es posible que el auditor identifique también controles en el componente de actividades de control que deben ser identificados de conformidad con el apartado 26(a). En la identificación y evaluación de controles en el componente de actividades de control al diseñar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos, el auditor se puede centrar en primer lugar en los controles sobre asientos en el diario y en los controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar.

A129. La valoración por el auditor del riesgo inherente también puede influir en la identificación de controles en el componente de actividades de control. Por ejemplo, es posible que la identificación por el auditor de controles relacionados con riesgos significativos solo se pueda realizar cuando el auditor haya valorado el riesgo inherente en las afirmaciones de conformidad con el apartado 31. Además, es posible que solo se puedan identificar los controles que responden a riesgos para los cuales el auditor ha determinado que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (de conformidad con el apartado 33) una vez que el auditor haya realizado sus valoraciones de riesgo inherente.

A130. La identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones depende tanto:

- del conocimiento por el auditor de las políticas de la entidad para sus actividades de procesamiento de la información en el sistema de información y en el componente de comunicación, como
- de la identificación y evaluación de controles en el componente de actividades de control.

Obtención de conocimiento del sistema de información y comunicación (Ref: Apartado 25)

Los apartados 15–19 del **Anexo 3** contienen consideraciones adicionales en relación con el sistema de información y comunicación.

Graduación

A131. Es probable que en entidades menos complejas el sistema de información y los procesos de negocio relacionados sean menos sofisticados que en las entidades más complejas, y es probable que el entorno de TI sea menos complejo. No obstante, la función del sistema de información es igual de importante. Las entidades menos complejas que cuenten con una participación directa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas

de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. En consecuencia, es posible que conocer los aspectos relevantes del sistema de información de la entidad requiera menos esfuerzo en la auditoría de una entidad menos compleja y necesitar más indagación que la observación o la inspección de documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener conocimiento sigue siendo importante para proporcionar una base para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330 y puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en mayor medida (véase apartado A86).

Obtención de conocimiento del sistema de información (Ref: Apartado 25(a))

A132. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera. Conocer el modo en que la entidad inicia las transacciones y captura la información como parte del conocimiento del auditor del sistema de información puede incluir información acerca de los sistemas (sus políticas) diseñados para tratar los objetivos de cumplimiento y operativos porque esa información es relevante para la preparación de los estados financieros. Además, algunas entidades pueden tener sistemas de información que están altamente integrados de tal forma que los controles pueden estar diseñados de modo que se alcancen de manera simultánea objetivos de información financiera, de cumplimiento y operativos, y combinaciones de estos.

A133. Conocer el sistema de información de la entidad también incluye conocer los recursos que la entidad va a utilizar en las actividades de procesamiento de la información. La información acerca de los recursos humanos que participan que puede ser relevante para el conocimiento de los riesgos para la integridad del sistema de información incluye:

- la competencia profesional de las personas que realizan el trabajo;
- si se dispone de los recursos adecuados y
- si hay una adecuada segregación de funciones.

A134. Las cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento de las políticas que definen los flujos de información relativos a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en el sistema de información y en el componente de comunicación incluyen la naturaleza de:

(a) los datos o la información relativa a las transacciones, otros hechos y condiciones que deban ser procesados;

(b) el procesamiento de la información para mantener la integridad de dichos datos o información y

(c) los procesos de la información, el personal y otros recursos que se utilizan en el proceso de procesamiento de la información.

A135. La obtención de conocimiento de los procesos de negocio de la entidad, que incluye el modo en que se originan las transacciones, ayuda al auditor en la obtención de conocimiento del sistema de información de la entidad de un modo adecuado a las circunstancias de la entidad.

A136. El conocimiento del auditor del sistema de información se puede obtener de varias maneras que pueden incluir:

- indagaciones ante el personal relevante acerca de los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar las transacciones e informar sobre ellas o sobre el proceso de información financiera de la entidad;

- la inspección de manuales de políticas o procesos u otra documentación del sistema de información de la entidad;
- la observación de la ejecución de las políticas o procedimientos por el personal de la entidad; o
- la selección de transacciones y su seguimiento a través del correspondiente proceso en el sistema de información (es decir, ejecutando una comprobación paso a paso).

Herramientas y técnicas automatizadas

A137. El auditor también puede utilizar técnicas automatizadas para obtener un acceso directo o una descarga de las bases de datos del sistema de información de la entidad en las que se encuentran los registros contables de las transacciones. Mediante la aplicación de herramientas o técnicas automatizadas a esta información, el auditor puede confirmar el conocimiento obtenido acerca del modo en que las transacciones fluyen a través del sistema de información realizando el seguimiento de asientos en el diario u otros registros digitales relacionados con una determinada transacción o toda una población de transacciones, desde el inicio en los registros contables hasta el registro en el mayor. El análisis de conjuntos completos o amplios de transacciones también puede producir la identificación de variaciones con respecto a los procedimientos de procesamiento normales o esperados para estas transacciones, lo que, a su vez, puede tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material.

Información obtenida al margen del mayor y de los auxiliares

A138. Los estados financieros pueden contener información que se obtiene al margen del mayor y de los auxiliares. Algunos ejemplos de información de ese tipo que el auditor puede considerar son:

- Información obtenida de acuerdos de arrendamiento relevantes para la información a revelar en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros generada por un sistema de gestión de riesgos de la entidad.
- Información sobre valor razonable generada por expertos de la dirección y revelada en los estados financieros.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para desarrollar estimaciones contables reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
  - hipótesis desarrolladas internamente que pueden afectar a la vida útil de un activo; o
  - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Información revelada en los estados financieros sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.
- Información reconocida o revelada en los estados financieros obtenida de las declaraciones de impuestos de la entidad o de sus registros fiscales.
- Información revelada en los estados financieros obtenida de análisis preparados para apoyar la valoración de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tal como información a revelar, en su caso, relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la

capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento[38].

A139. Algunas cantidades o información a revelar en los estados financieros de la entidad (tales como información a revelar sobre riesgo crediticio, riesgo de liquidez y riesgo de mercado) pueden provenir del sistema de gestión del riesgo de la entidad. Sin embargo, no se requiere que el auditor conozca todos los aspectos del sistema de gestión del riesgo, y debe recurrir a su juicio profesional para determinar el conocimiento necesario.

La utilización de tecnologías de la información en el sistema de información

Por qué conoce el auditor el entorno de TI relevante para el sistema de información

A140. El conocimiento por el auditor del sistema de información incluye el entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad porque la utilización de aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI pueden dar lugar a riesgos derivados de la utilización de TI.

A141. El conocimiento del modelo de negocio de la entidad y del modo en que integra la utilización de TI también pueden proporcionar un contexto útil a la naturaleza y extensión de las TI esperadas en el sistema de información.

Conocimiento de la utilización de TI por la entidad

A142. La obtención por el auditor de conocimiento del entorno de TI se puede centrar en identificar y comprender la naturaleza y el número de las aplicaciones específicas de TI y otros aspectos del entorno de TI que son relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información. Los cambios en los flujos de transacciones o en la información dentro del sistema de información pueden ser el resultado de cambios en los programas de las aplicaciones de TI o de cambios directos en los datos de las bases de datos que intervienen en el procesamiento o en el almacenamiento de esas transacciones o información.

A143. El auditor puede identificar las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI en las que se apoyan a la vez que obtiene conocimiento del modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos entra, fluye y sale del sistema de información de la entidad.

Obtención de conocimiento de la comunicación de la entidad (Ref: Apartado 25(b))

Graduación

A144. En las entidades de mayor tamaño y más complejas, la información que el auditor puede considerar para el conocimiento de la comunicación de la entidad puede provenir de manuales de políticas y de información financiera.

A145. En entidades menos complejas, la comunicación puede estar menos estructurada (por ejemplo, es posible que no se utilicen manuales formales) debido a la existencia de un menor número de niveles de responsabilidad y a la mayor cercanía y disponibilidad de la dirección. Independientemente de la dimensión de la entidad, la existencia de canales de comunicación abiertos ayuda a que se informe sobre las excepciones y se actúe sobre ellas.

Evaluación de si los aspectos relevantes del sistema de información sustentan la preparación de los estados financieros (Ref: Apartado 25(c))

A146. La evaluación por el auditor de si el sistema de información y comunicación de la entidad sustenta adecuadamente la preparación de los estados financieros se basa en el conocimiento obtenido en los apartados 25(a)–(b).

---

[38] NIA 570 (Revisada), apartados 19 – 20

Actividades de control (Ref: Apartado 26)

Controles en el componente de actividades de control

Los apartados 20 y 21 del **Anexo 3** contienen consideraciones adicionales en relación con las actividades de control.

A147. El componente de actividades de control incluye controles diseñados para asegurar la adecuada aplicación de las políticas (que también son controles) en todos los demás componentes del sistema de control e incluye controles tanto directos como indirectos.

Ejemplo:

Los controles que una entidad ha establecido para asegurar que su personal cuenta y registra correctamente el recuento físico anual de existencias se relacionan directamente con los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de realidad e integridad relativas al saldo contable de las existencias.

A148. La identificación y evaluación por el auditor de controles en el componente de actividades de control se centra en controles de procesamiento de la información, que son controles aplicados durante el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad y responden directamente a los riesgos para la integridad de la información (es decir, la integridad, exactitud y validez de las transacciones y otra información). Sin embargo, no se requiere que el auditor identifique y evalúe todos los controles de procesamiento de la información relacionados con las políticas de la entidad que definen los flujos de transacciones y otros aspectos de las actividades de procesamiento de la información para los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

A149. También pueden existir controles directos en el entorno de control, en el proceso de valoración del riesgo por la entidad o en el proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad, los cuales pueden ser identificados de conformidad con el apartado 26. No obstante, cuanto más indirecta sea la relación entre los controles que sustentan a otros controles y el control objeto de consideración, menos eficaz será el control para prevenir, o detectar y corregir, las correspondientes incorrecciones.

Ejemplo:

La revisión por el director de ventas de un resumen de las ventas de determinadas tiendas por región normalmente sólo está indirectamente relacionada con los riesgos de incorrección material relevantes para la afirmación de integridad de los ingresos por ventas. En consecuencia, puede ser menos eficaz para responder a esos riesgos que los controles más directamente relacionados con ella, como la conciliación de documentos de envío con documentos de facturación.

A150. En el apartado 26 también se requiere que el auditor identifique y evalúe controles generales de TI para aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que el auditor haya determinado que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI porque los controles generales de TI sustentan el funcionamiento continuo y eficaz de los controles de procesamiento de la información. Un solo control general de TI no es habitualmente suficiente para responder a un riesgo de incorrección material en las afirmaciones.

A151. Los controles que se requiere que el auditor identifique, cuyo diseño debe evaluar y cuya implementación debe determinar, de conformidad con el apartado 26, son:

- Controles cuya eficacia operativa tiene previsto comprobar para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos. La evaluación de dichos controles proporciona al auditor la base para el diseño de procedimientos de pruebas de controles de conformidad con la NIA 330. Esos controles también incluyen controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- Controles que incluyen controles para responder a riesgos significativos y controles sobre asientos en el diario. La identificación y evaluación de esos controles por el auditor también puede influir en su conocimiento de los riesgos de incorrección material, incluida la identificación de riesgos de incorrección material adicionales (véase apartado A95). Este conocimiento también proporciona la base para el diseño por el auditor de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de procedimientos sustantivos que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material valorados.
- Otros controles que el auditor considere adecuados para permitirle cumplir los objetivos del apartado 13 con respecto a los riesgos en las afirmaciones, basándose en su juicio profesional.

A152. Se requiere que se identifiquen controles en el componente de actividades de control cuando dichos controles cumplan uno o varios de los criterios expuestos en el apartado 26(a). Sin embargo, cuando múltiples controles alcancen individualmente el mismo objetivo, no es necesario identificar cada uno de los controles relacionados con dicho objetivo.

Tipos de controles en el componente de actividades de control (Ref: Apartado 26)

A153. Algunos ejemplos de controles en el componente de actividades de control incluyen autorizaciones y aprobaciones, conciliaciones, verificaciones (tales como filtros de edición y de validación o cálculos automatizados), segregación de funciones y controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la salvaguarda de activos.

A154. Los controles en el componente de actividades de control pueden incluir controles establecidos por la dirección que responden a riesgos de incorrección material relacionados con información a revelar que no se haya preparado de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dichos controles pueden estar relacionadas con información incluida en los estados financieros obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.

A155. Independientemente de si están dentro del entorno de TI o de si son sistemas manuales, los controles pueden tener varios objetivos y aplicarse a diferentes niveles organizativos y funcionales.

Graduación (Ref: Apartado 26)

A156. Los controles en el componente de actividades de control de las entidades menos complejas probablemente sean similares a los de entidades de mayor dimensión, pero pueden diferir en cuanto al grado de formalización con el que funcionan. Además, en entidades menos complejas es posible que un mayor número de controles sea aplicado directamente por la dirección.

Ejemplo:

El hecho de que únicamente la dirección esté autorizada a conceder créditos a clientes o a aprobar compras significativas puede proporcionar un control fuerte sobre saldos contables y transacciones importantes.

A157. Las entidades menos complejas suelen tener menos empleados, lo que puede limitar en

la práctica la posibilidad de segregación de funciones. Sin embargo, en una entidad dirigida por un propietario-gerente, es posible que este pueda realizar una supervisión más eficaz a través de su participación directa que en una entidad de mayor dimensión, lo que puede compensar las menores oportunidades de establecer una segregación de funciones. Si bien, como también se explica en la NIA 240, el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia de control, ya que ofrece a la dirección la posibilidad de eludir los controles[39].

Controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 26(a))

Controles que responden a riesgos que se consideran riesgo significativo (Ref: Apartado 26(a)(i))

A158. Independientemente de si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles que responden a riesgos significativos, el conocimiento obtenido acerca del enfoque de la dirección para responder a esos riesgos puede proporcionar una base para el diseño y aplicación de procedimientos sustantivos que respondan a riesgos significativos como lo requiere la NIA 330[40]. Si bien a menudo es menos probable que los riesgos relacionados con cuestiones significativas no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio estén sujetos a controles rutinarios, la dirección puede tener otras respuestas cuya finalidad es tratar dichos riesgos. En consecuencia, el conocimiento por el auditor de si la entidad ha diseñado e implementado controles para los riesgos significativos derivados de cuestiones no rutinarias o que requieren la aplicación de juicio puede incluir conocer si la dirección responde a dichos riesgos y el modo en que lo hace. Dichas respuestas pueden incluir lo siguiente:

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

Ejemplo:

Cuando se producen hechos únicos como la recepción de la notificación de una demanda significativa, la consideración de la respuesta de la entidad puede incluir cuestiones tales como si se ha remitido a los expertos adecuados (como los asesores jurídicos internos o externos), si se ha realizado una valoración de su efecto potencial, y el modo en que se propone que las circunstancias se revelen en los estados financieros.

A159. La NIA 240[41] requiere que el auditor tenga conocimiento de los controles relacionados con los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude (que se tratan como riesgos significativos) y explica que es importante que el auditor obtenga conocimiento de los controles que la dirección ha diseñado, implementado y mantenido para prevenir y detectar el fraude.

Controles sobre asientos en el diario (Ref: Apartado 26(a)(ii))

A160. Entre los controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones que se espera que se identifiquen en todas las auditorías están los controles sobre asientos en el diario, puesto que, generalmente, el modo en que una entidad incorpora información del procesamiento de transacciones en el mayor es mediante la utilización de asientos en el diario, tanto estándar como no, o automatizados o manuales.

---

39 NIA 240, apartado A28

40 NIA 330, apartado 21

41 NIA 240, apartados 28 y A33

El grado en que se identifican otros controles puede variar dependiendo de la naturaleza de la entidad y del enfoque previsto por el auditor en relación con procedimientos posteriores de auditoría.

Ejemplo:

En una auditoría de una entidad menos compleja, el sistema de información de la entidad puede no ser complejo y es posible que el auditor no tenga previsto confiar en la eficacia operativa de los controles. Además, es posible que el auditor no haya identificado ningún riesgo significativo o cualquier otro riesgo de incorrección material de los que sea necesario que evalúe su diseño y determine si han sido implementados. En este caso, es posible que el auditor determine que no hay controles identificados aparte de los controles de la entidad sobre los asientos en el diario.

Herramientas y técnicas automatizadas

A161. En los sistemas de mayores manuales, los asientos no estándar en el diario pueden ser identificados mediante la inspección de los mayores, diarios y documentación de soporte. Cuando se utilizan procesos automatizados para la llevanza de los libros y la preparación de los estados financieros, es posible que dichas anotaciones existan sólo en formato electrónico y puedan ser por tanto más fácilmente identificadas mediante el uso de técnicas de auditoría automatizadas.

Ejemplo:

En la auditoría de una entidad menos compleja, es posible que el auditor pueda extraer una relación completa de todas las anotaciones en el diario a una hoja de cálculo. A partir de allí, es posible que el auditor pueda clasificar las anotaciones en el diario aplicando varios filtros como divisa, nombre del preparador o del revisor, anotaciones en el diario que se elevan al bruto sólo en el balance y en la cuenta de resultados, o examinar el listado por la fecha en que el asiento se registró en el mayor, para ayudarle en el diseño de respuestas a los riesgos identificados relativos a asientos en el diario.

Controles cuya eficacia operativa tiene previsto probar el auditor (Ref: Apartado 26(a)(iii))

A162. El auditor determina si existen algunos riesgos de incorrección material en las afirmaciones para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330[42], diseñe y aplique pruebas de controles que responden a dichos riesgos de incorrección material cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. Como resultado, cuando existan controles que responden a esos riesgos, se requiere que se identifiquen y evalúen.

A163. En otros casos, cuando el auditor tiene previsto tener en cuenta la eficacia operativa de los controles en la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330, también se requiere que se identifiquen porque la NIA 330[43] requiere que el auditor diseñe y aplique pruebas de los mismos.

---

[42] NIA 330, apartado 8(b)

[43] NIA 330, apartado 8(a)

Ejemplos:

El auditor puede tener previsto probar la eficacia operativa de los controles:

- Sobre transacciones rutinarias ya que tales pruebas pueden resultar más eficaces o eficientes para grandes volúmenes de transacciones homogéneas.
- Sobre la integridad y la exactitud de la información producida por la entidad (por ejemplo, controles sobre la preparación de informes generados por el sistema), para determinar la fiabilidad de esa información, cuando el auditor tiene intención de tener en cuenta la eficacia operativa de los controles en el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría.
- Relativos a los objetivos operativos y de cumplimiento si están relacionados con datos que el auditor evalúa o utiliza en la aplicación de procedimientos de auditoría.

A164. Los planes del auditor de probar la eficacia operativa de los controles también pueden verse influidos por los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros. Por ejemplo, si se identifican deficiencias en el entorno de control, esto puede afectar a las expectativas globales acerca de la eficacia operativa de los controles directos.

Otros controles que el auditor considera adecuados (Ref: Apartado 26(a)(iv))

A165. Otros controles que el auditor puede considerar adecuado identificar, cuyo diseño puede considerar adecuado evaluar y determinar su implementación, pueden incluir:

- controles que responden a riesgos valorados como más alto dentro del espectro de riesgo inherente pero que no han sido considerados riesgos significativos;
- controles relacionados con conciliaciones de registros detallados con el mayor o,
- en el caso de utilizar una organización de servicios, controles complementarios de la entidad usuaria[44].

Identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI (Ref: Apartados 26(b)–(c))

El **Anexo 5** incluye ejemplos de características de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, y orientaciones relacionadas con dichas características que pueden ser relevantes en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI.

Identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI Apartado 26(b))

Por qué el auditor identifica los riesgos derivados de la utilización de TI y en los controles generales relacionados con aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI

A166. El conocimiento de los riesgos derivados de la utilización de TI y de los controles implementados por la entidad para responder a esos riesgos puede afectar a:

- la decisión del auditor sobre si probar la eficacia operativa de los controles para responder a los riesgos identificados de incorrección material en los estados financieros;

Ejemplo:

[44] NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

Cuando los controles generales de TI no están diseñados de un modo eficaz o no están debidamente implementados para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI (por ejemplo, los controles no previenen o detectan cambios no autorizados en los programas o accesos no autorizados a aplicaciones de TI), esto puede influir en la decisión del auditor de confiar en controles automatizados en la aplicación de TI afectada.

- la valoración por el auditor del riesgo de control en las afirmaciones;

Ejemplo:

La continuidad de la eficacia operativa de un control de procesamiento de la información puede depender de determinados controles generales de TI que previenen o detectan cambios no autorizados en el programa de TI de control de procesamiento de la información (es decir, controles sobre cambios en los programas de la correspondiente aplicación de TI). En tales circunstancias, la esperada eficacia operativa del control general de TI (o su ausencia) puede influir en la valoración por el auditor del riesgo de control (por ejemplo, el riesgo de control puede ser más elevado cuando se espera que dichos controles generales de TI sean ineficaces o si el auditor no tiene previsto probar los controles generales de TI).

- la estrategia del auditor para probar la información producida por la entidad generada por las aplicaciones de TI de la entidad o que involucra información originada por las mismas;

Ejemplo:

Cuando la información producida por la entidad que vaya a ser utilizada como evidencia de auditoría sea generada por aplicaciones de TI, el auditor puede determinar probar controles sobre informes generados por el sistema, incluida la identificación y comprobación de los controles generales de TI que responden a los riesgos de cambios inapropiados o no autorizados en los programas o cambios directos de datos en los informes.

- la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones; o

Ejemplo:

Cuando hay cambios significativos y extensos en los programas de una aplicación de TI para tratar requerimientos de información nuevos o revisados del marco de información financiera aplicable, puede ser un indicio de la complejidad de los nuevos requerimientos y de su efecto estados financieros de la entidad. Cuando se producen tales cambios en los programas o en los datos, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

- el diseño de procedimientos posteriores de auditoría.

Ejemplo:

Si los controles de procesamiento de la información dependen de los controles generales de TI, es posible que el auditor determine comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI, para lo que será necesario diseñar pruebas de controles para esos controles generales. Si, en las mismas circunstancias, el auditor determina no comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI o se espera que dichos controles generales sean ineficaces, los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI probablemente tengan que ser tratados mediante el diseño de procedimientos sustantivos. No obstante, es posible que los riesgos derivados de la utilización de TI no puedan ser tratados cuando están relacionadas con riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. En esas circunstancias, es posible que el auditor deba considerar las implicaciones en la opinión del auditor.

Identificación de las aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI

A167. Para las aplicaciones de TI relevantes para el sistema de información, el conocimiento de la naturaleza y de la complejidad de los procesos específicos de TI y de los controles generales de TI establecidos por la entidad puede ayudar al auditor en la determinación de cuáles son las aplicaciones de TI en las que confía la entidad para procesar adecuadamente la información en el sistema de información de la entidad y para mantener la integridad de esta. Es posible que esas aplicaciones estén sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

A168. La identificación de las aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI implica tener en cuenta los controles identificados por el auditor puesto que tales controles pueden suponer la utilización de TI o confiar en las TI. El auditor se puede centrar en si una aplicación de TI incluye controles automatizados en los que confía la dirección identificados por él, incluidos los controles que responden a riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El auditor también puede considerar el modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar se almacena y procesa en el sistema de información y si la dirección confía en controles generales de TI para mantener la integridad de esta.

A169. Los controles identificados por el auditor pueden depender de informes generados por el sistema, en cuyo caso, las aplicaciones que producen dichos informes pueden estar sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI. En otros casos, es posible que el auditor no tenga previsto confiar en los controles sobre los informes generados por el sistema y prevea comprobar directamente los datos de entrada y de salida de dichos informes, en cuyo caso, puede no identificar las correspondientes aplicaciones de TI como sujetas a riesgos por TI.

Graduación

A170. La amplitud del conocimiento del auditor de los procesos de TI, incluido el grado en que la entidad ha establecido controles generales de TI, variará según la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de su entorno de TI, así como según la naturaleza y extensión de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI también variará en base a estos factores.

Ejemplos:

- Es poco probable que una entidad que utiliza un software comercial y no tiene acceso al código fuente para realizar ningún cambio en los programas tenga un proceso relativo a cambios en los programas, pero sí puede tener un proceso o procedimientos para configurar el software (por ejemplo, el cuadro de cuentas, parámetros o niveles). Además, es posible que la entidad tenga un proceso o procedimientos para gestionar el acceso a la aplicación (por ejemplo, haber nombrado una persona para que tenga acceso al software comercial). En esas circunstancias, es poco probable que la entidad tenga o necesite controles generales de TI formales.
- Por el contrario, es posible que una entidad de gran dimensión confíe en mayor grado en las TI y el entorno de TI puede involucrar múltiples aplicaciones de TI y los procesos de TI para la gestión del entorno de TI pueden ser complejos (por ejemplo, existe un departamento separado de TI que desarrolla e implementa los cambios en los programas y gestiona los derechos de acceso), incluido el que la entidad haya implementado controles generales de TI formales sobre sus procesos de TI.
- Cuando la dirección no confíe en controles automatizados o en controles generales de TI para el procesamiento de transacciones o el mantenimiento de los datos, y el auditor no haya identificado ningún control automatizado u otros controles de procesamiento de la información (o ninguno que dependa de los controles generales de TI), el auditor puede planificar comprobar directamente cualquier información generada por la entidad que implique TI y puede no identificar ninguna aplicación de TI sujeta a riesgos por la utilización de TI.
- Cuando la dirección confíe en una aplicación de TI para el procesamiento o el mantenimiento de los datos y el volumen de datos sea significativo, y la dirección confíe en la aplicación de TI para ejecutar controles automatizados que el auditor también ha identificado, es probable que la aplicación de TI esté sujeta a riesgos por la utilización de TI.

A171. Cuando el entorno de TI de una entidad es más complejo, es probable que la identificación de las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI, la determinación de los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI y la identificación de controles generales de TI requiera la participación de miembros del equipo con cualificaciones especializadas en TI. Es posible que esa participación sea esencial y tenga que ser extensa en el caso de entornos de TI complejos.

Identificación de otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI

A172. Los demás aspectos del entorno de TI que pueden estar sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI incluyen la red, los sistemas operativos y bases de datos y, en determinadas circunstancias, las comunicaciones (interfaces) entre aplicaciones de TI. Por lo general, no se identifican otros aspectos del entorno de TI cuando el auditor no identifica aplicaciones sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI. Cuando el auditor haya identificado aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es probable que se identifiquen otros aspectos del entorno de TI (por ejemplo, bases de datos, sistema operativo, red) porque esos aspectos dan apoyo e interactúan con las aplicaciones de TI identificadas.

Identificación de riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI (Ref: Apartado 26(c))

El **Anexo 6** contiene consideraciones para la obtención de conocimiento de los controles generales de TI.

A173. En la identificación de riesgos derivados de la utilización de TI, el auditor puede considerar la naturaleza de la aplicación de TI identificada u otro aspecto del entorno de TI y los motivos por los que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. En el caso de algunas aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI identificados, es posible que el auditor identifique riesgos aplicables derivados de la utilización de TI relacionados principalmente con accesos no autorizados o con cambios no autorizados en los programas, o que tratan los riesgos de cambios inapropiados en los datos (por ejemplo, el riesgos de cambios inapropiados en los datos mediante el acceso directo a las bases de datos o la capacidad de manipular directamente la información).

A174. La extensión y la naturaleza de los riesgos aplicables identificados derivados de la utilización de TI varían según la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI. Se pueden producir riesgos de TI aplicables cuando la entidad emplea proveedores de servicios externos o internos para algunos aspectos de su entorno de TI (por ejemplo, subcontratando a un tercero para el alojamiento de su entorno de TI o utilizando un centro de servicios compartidos para la gestión centralizada de los procesos de TI en un grupo). Riesgos aplicables derivados de la utilización de TI también se pueden identificar en relación con la ciberseguridad. Es más probable que haya más riesgos derivados de la utilización de TI cuanto mayor sea el volumen o la complejidad de los controles de aplicaciones automatizados y la dirección otorgue una mayor confianza a dichos controles para un procesamiento eficaz de las transacciones o el mantenimiento eficaz de la integridad de la información subyacente.

Evaluación del diseño e implementación de controles identificados en el componente de actividades de control (Ref: Apartado 26(d))

A175. La evaluación del diseño de un control identificado implica la consideración por el auditor de si el control, de manera individual o en combinación con otros controles, es capaz de prevenir de modo eficaz, o de detectar y corregir, incorrecciones materiales (es decir, el objetivo de control).

A176. El auditor determina la implementación de un control estableciendo que el control existe y que la entidad lo está utilizando. No tiene mucho sentido que el auditor evalúe la implementación de un control que no tenga un diseño eficaz. En consecuencia, el auditor evalúa en primer lugar el diseño del control. Un control incorrectamente diseñado puede representar una deficiencia de control.

A177. Los procedimientos de valoración del riesgo para la obtención de evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles identificados en el componente de actividades de control pueden incluir:

- La indagación ante los empleados de la entidad.
- La observación de la aplicación de controles específicos.
- La inspección de documentos e informes.

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

A178. El auditor puede esperar, basándose en la experiencia de la auditoría anterior o en los procedimientos de valoración del riesgo del periodo actual, que la dirección no haya diseñado o implementado los controles de un modo eficaz para responder a un riesgo

significativo. En esos casos, los procedimientos aplicados para cumplir el requerimiento del apartado 26(d) pueden consistir en determinar que dichos controles no han sido diseñados o implementados de un modo eficaz. Si los resultados de los procedimientos indican que los controles han sido diseñados o implementados recientemente, se requiere que el auditor aplique los procedimientos del apartado 26(b)–(d) a los controles diseñados o implementados recientemente.

A179. Es posible que el auditor concluya que es adecuado comprobar un control eficazmente diseñado e implementado para tener en cuenta su eficacia operativa en el diseño de procedimientos sustantivos. Sin embargo, cuando un control no está diseñado o implementado de un modo eficaz, no tiene ninguna utilidad comprobarlo. Cuando el auditor prevé comprobar un control, la información que obtenga sobre el grado en que el control responde al riesgo o los riesgos de incorrección material es un dato para su valoración del riesgo en las afirmaciones.

A180. Evaluar el diseño y determinar la implementación de controles identificados en el componente de actividades de control no es suficiente para comprobar su eficacia operativa. Sin embargo, en el caso de controles automatizados, el auditor puede planificar comprobar la eficacia operativa de los controles automatizados mediante la identificación y comprobación de controles generales de TI que aseguran el funcionamiento congruente de un control automatizado en vez de aplicar pruebas de eficacia operativa directamente sobre los controles automatizados. La obtención de evidencia de auditoría sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa del control en otros momentos del periodo que comprende la auditoría. En la NIA 330[45] se describen con más detalle las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles, incluidas las pruebas de controles indirectos.

A181. Cuando el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles identificados, el conocimiento del auditor aún le puede ayudar en el diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos de auditoría que respondan a los correspondientes riesgos de incorrección material.

Ejemplo:

Los resultados de esos procedimientos de valoración del riesgo pueden proporcionar una base para la consideración por el auditor de posibles desviaciones en una población cuando diseñe muestras de auditoría.

Deficiencias de control en el sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 27)

A182. En la realización de las evaluaciones de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad[46], es posible que el auditor determine que algunas de las políticas de la entidad en un componente no son adecuadas a la naturaleza y las circunstancias de la entidad. Esta determinación puede ser un indicador que ayude al auditor en la identificación de deficiencias de control. Si el auditor ha identificado una o varias deficiencias de control, puede tener en cuenta el efecto de esas deficiencias para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330.

A183. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias de control, la NIA 265[47] requiere que determine si, individualmente o su combinación, constituyen una deficiencia significativa. El auditor aplicará su juicio profesional para determinar si una deficiencia representa una

---

45 NIA 330, apartados 8-11

46 Apartados 21(b), 22(b), 24(c), 25(c) y 26(d)

47 NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartado 8

deficiencia de control significativa[48].

Ejemplos:

Las circunstancias que pueden ser indicativas de que existe una deficiencia de control significativa incluyen cuestiones como:

- la identificación de fraude, cualquiera que sea su magnitud, en el que participe la alta dirección;
- procesos internos identificados que son inadecuados relacionados con las deficiencias de información y comunicación observadas por la auditoría interna;
- deficiencias comunicadas con anterioridad que no hayan sido corregidas por la dirección de modo oportuno;
- que la dirección no haya respondido a riesgos significativos, por ejemplo, no implementando controles sobre riesgos significativos; y
- la reexpresión de estados financieros emitidos con anterioridad.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 28–37)

Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material

A184. Los riesgos de incorrección material son identificados y valorados por el auditor con el fin de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo.

A185. La información obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo se utiliza como evidencia de auditoría para sustentar la identificación y la valoración de los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la evidencia de auditoría obtenida en la evaluación del diseño de controles identificados y en la determinación de si se han implementado en el componente de actividades de control se utiliza como evidencia de auditoría justificativa de la valoración del riesgo. Esta evidencia también proporciona una base para el diseño por el auditor de respuestas de carácter global para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros, así como para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330.

Identificación de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 28)

A186. La identificación de los riesgos de incorrección material se realiza antes de considerar cualquiera de los correspondientes controles (es decir, el riesgo inherente) y se basa en la consideración preliminar del auditor de las incorrecciones que tienen una probabilidad razonable tanto de existir como de ser materiales en caso de que existan[49].

A187. La identificación de los riesgos de incorrección material también proporciona al auditor una base para la determinación de las afirmaciones relevantes, lo que le ayuda a determinar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

---

[48] En los apartados A6–A7 de la NIA 265 se exponen indicadores de deficiencias significativas y de cuestiones que se deben considerar en la determinación de si una deficiencia, o una combinación de deficiencias, en el control interno constituye una deficiencia significativa.

[49] NIA 200, apartado A16

Afirmaciones

Por qué el auditor utiliza afirmaciones

A188. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor utiliza afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Las afirmaciones para las que el auditor ha identificado riesgos relacionados de incorrección material son afirmaciones relevantes.

La utilización de afirmaciones

A189. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor puede utilizar las categorías de afirmaciones que se describen en el apartado A190(a)-(b) más adelante o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los aspectos descritos más adelante hayan sido cubiertos. El auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos y la correspondiente información a revelar, con las afirmaciones sobre saldos contables y la correspondiente información a revelar.

A190. Las afirmaciones utilizadas por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir se pueden clasificar en las categorías siguientes:

(a) Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos, y la correspondiente información a revelar, durante el periodo objeto de auditoría:

(i) Ocurrencia – las transacciones y hechos registrados o revelados han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad.

(ii) Integridad – se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.

(iii) Exactitud – las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.

(iv) Corte de operaciones – las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.

(v) Clasificación – las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.

(vi) Presentación – las transacciones y hechos han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

(b) Afirmaciones sobre saldos contables, y la correspondiente información a revelar, al cierre del periodo:

(i) Existencia – los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.

(ii) Derechos y obligaciones – la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.

(iii) Integridad – se han registrado todos los activos, pasivos y patrimonio neto que tenían que registrarse y se ha incluido toda la información a revelar relacionada que se tenía que incluir en los estados financieros.

(iv) Exactitud, valoración e imputación – los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por los importes adecuados y cualquier ajuste resultante a la valoración o imputación ha sido adecuadamente

registrado, y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.

(v) Clasificación – los activos, pasivos y el patrimonio neto se han registrado en las cuentas apropiadas.

(vi) Presentación – los activos, pasivos y el patrimonio neto han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A191. Las afirmaciones descritas en el apartado A190(a)–(b) anterior, adaptadas según corresponda, también pueden ser utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de incorrecciones que pueden darse en la información a revelar que no está directamente relacionada con tipos de transacciones, hechos o saldos contables registrados.

Ejemplo:

Un ejemplo de esa información a revelar incluye cuando es posible que la entidad esté obligada por el marco de información financiera aplicable a describir su exposición a riesgos originados por instrumentos financieros, incluido cómo surgen dichos riesgos; los objetivos, políticas y procedimientos para gestionar los riesgos y los métodos utilizados para medir los riesgos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A192. Al efectuar afirmaciones acerca de los estados financieros de entidades del sector público, además de las afirmaciones mencionadas en el apartado A190 (a)- (b), la dirección puede afirmar a menudo que las transacciones y hechos se han desarrollado de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias, o de otro tipo. Dichas afirmaciones pueden incluirse en el alcance de la auditoría de los estados financieros.

Riesgos de incorrección material en los estados financieros (Ref: Apartados 28 (a) y 30)

Por qué el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A193. El auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material en los estados financieros con el fin de determinar si estos tienen un efecto generalizado sobre los estados financieros y, en consecuencia, requerirían una respuesta global de conformidad con la NIA 330[50].

A194. Además, los riesgos de incorrección material en los estados financieros también pueden afectar a afirmaciones concretas y la identificación de estos riesgos puede ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material en las afirmaciones y en el diseño de procedimientos posteriores de auditoría para tratar riesgos identificados.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros

A195. Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a varias afirmaciones. Los riesgos de esta clase no son necesariamente riesgos que se puedan identificar con afirmaciones específicas sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (por ejemplo, riesgo de elusión de controles por la dirección). Representan, más bien, circunstancias que pueden incrementar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de manera generalizada. La evaluación por el auditor de si los riesgos identificados se relacionan de manera generalizada con los estados financieros sustenta su valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros. En otros casos, se pueden identificar

[50] NIA 330, apartado 5

también determinadas afirmaciones susceptibles de ese riesgo y pueden, por lo tanto, afectar a la identificación y valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Ejemplo:

La entidad se enfrenta a pérdidas de explotación y problemas de liquidez y depende de financiación que aún no se ha obtenido. En dicha circunstancia, el auditor puede determinar que el principio contable de empresa en funcionamiento da lugar a un riesgo de incorrección material en los estados financieros. En esta situación, quizás resulte necesario que el marco contable se aplique utilizando bases de liquidación lo que afectaría a todas las afirmaciones de manera generalizada.

A196. La identificación y valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros se ven influenciadas por su conocimiento del sistema de control interno de la entidad, en especial por su conocimiento del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo por la entidad y del proceso para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad; y:

- por el resultado de las correspondientes evaluaciones requeridas por los apartados 21(b), 22(b), 24(c) y 25(c); y
- por cualquier deficiencia identificada en los controles de conformidad con el apartado 27.

En concreto, los riesgos en los estados financieros pueden originarse por deficiencias en el entorno de control o por hechos o condiciones externos, como condiciones económicas en declive.

A197. Los riesgos de incorrección material debidos a fraude pueden ser de especial relevancia para la consideración por el auditor de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

Ejemplo:

El auditor conoce por indagaciones ante la dirección que los estados financieros de la entidad van a ser utilizados en discusiones con prestamistas con el fin de obtener financiación adicional para mantener el fondo de maniobra. El auditor puede, en consecuencia, determinar que existe una mayor susceptibilidad de incorrección debida a factores de riesgo de fraude que afectan al riesgo inherente (es decir, la susceptibilidad de los estados financieros a incorrección material debida al riesgo de información financiera fraudulenta, como una sobrevaloración de activos e ingresos y una infravaloración de pasivos y gastos para asegurar que se obtendrá la financiación).

A198. El conocimiento del auditor, incluidas las correspondientes evaluaciones, del entorno de control y de otros componentes del sistema de control interno puede generar dudas sobre la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría en la que basar la opinión de auditoría o ser causa de renuncia al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten.

Ejemplos:

- Como resultado de su evaluación del entorno de control de la entidad, el auditor tiene reservas acerca de la integridad de la dirección de la entidad, las cuales pueden ser tan graves, que le lleven a la conclusión de que el riesgo de que la dirección presente intencionadamente unos estados financieros incorrectos es tal, que no se puede realizar una auditoría.
- Como resultado de su evaluación del sistema de información y comunicación de la entidad, el auditor determina que se han gestionado de manera deficiente cambios significativos en el entorno de las TI, con una escasa supervisión por parte de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. El auditor concluye que tiene reservas significativas acerca del estado y la fiabilidad de los registros contables de la entidad. En esas circunstancias, el auditor puede determinar que es poco probable que se disponga de evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base para una opinión de auditoría no modificada sobre los estados financieros.

A199. La NIA 705 (Revisada)[51] establece los requerimientos y proporciona orientaciones para determinar si es necesario que el auditor exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión o, como puede ser necesario en algunos casos, renuncie al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A200. En el caso de entidades del sector público, la identificación de riesgos en los estados financieros puede incluir la consideración de cuestiones relacionadas con el clima político, el interés público y lo sensibles que sean los programas.

Riesgos de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 28(b))

El **Anexo 2** contiene ejemplos, en el contexto de los factores de riesgo inherente, de hechos o condiciones que pueden indicar una susceptibilidad a incorrecciones que pueden ser materiales.

A201. Los riesgos de incorrección material que no se relacionan de manera generalizada con los estados financieros son riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Afirmaciones relevantes y tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos (Ref: Apartado 29)

Por qué se determinan las afirmaciones relevantes y los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos

A202. La determinación de las afirmaciones relevantes y de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos proporciona la base para el alcance del conocimiento del auditor del sistema de información de la entidad que debe obtener de conformidad con el apartado 25(a). Este conocimiento también puede ayudar al auditor en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (véase el apartado A86).

Herramientas y técnicas automatizadas

A203. El auditor puede utilizar técnicas automatizadas para ayudarle en la identificación de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos.

---

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

Ejemplos:

- Se puede analizar la totalidad de una población de transacciones utilizando herramientas y técnicas automatizadas para conocer su naturaleza, fuente, dimensión y volumen. Mediante la aplicación de técnicas automatizadas, el auditor puede, por ejemplo, detectar que una cuenta con saldo cero al final del periodo está formada por numerosas transacciones y anotaciones en el diario registradas a lo largo del tiempo que se compensan, lo que indica que el saldo contable o el tipo de transacciones puede ser significativo (por ejemplo, una cuenta relacionada con el pago de nóminas). Esa misma cuenta puede permitir detectar también reembolsos de gastos a la dirección (y a otros empleados), lo que podría dar lugar a información a revelar significativa debido a que estos pagos se realizan a partes vinculadas.
- El auditor puede detectar con más facilidad un tipo significativo de transacciones que no había sido previamente identificada analizando los flujos de toda una población de transacciones de ingresos.

Información a revelar que puede ser significativa

A204. La información a revelar significativa incluye información a revelar tanto cuantitativa como cualitativa para la que existe una o varias afirmaciones relevantes. Algunos ejemplos de información a revelar que tiene aspectos cualitativos y que puede contener afirmaciones relevantes, por lo es posible que sea considerada significativa por el auditor, incluyen información a revelar sobre:

- Liquidez y cláusulas del contrato de deuda en el caso de una entidad con una situación financiera delicada.
- Hechos o circunstancias que han originado el reconocimiento de una pérdida por deterioro de valor de activos.
- Principales fuentes de incertidumbre en la estimación, incluidas las hipótesis sobre el futuro.
- La naturaleza de un cambio de política contable y otra información a revelar relevante requerida por el marco de información financiera aplicable cuando, por ejemplo, se espera que nuevos requerimientos de información financiera tengan un impacto significativo sobre la situación financiera y el resultado de la entidad.
- Acuerdos de remuneración con pagos basados en acciones, incluida la información sobre el modo en que se determinaron las cantidades registradas, y otra información a revelar relevante.
- Partes vinculadas y transacciones entre partes vinculadas.
- Análisis de sensibilidad, incluidos los efectos de los cambios en las hipótesis utilizadas por la entidad en sus técnicas de valoración con el fin de permitir a los usuarios entender la incertidumbre subyacente en la medición de un importe registrado o revelado.

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

Valoración del riesgo inherente (Ref: Apartados 31–33)

Valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud (Ref: Apartado 31)

Por qué el auditor valora la probabilidad de que ocurra una incorrección y su magnitud

A205. El auditor valora la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud en el caso de riesgos identificados de incorrección material porque la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista y de la magnitud de la incorrección potencial si existe

determina el punto en el espectro de riesgo inherente en el que se sitúa el riesgo inherente identificado, lo que proporciona información para el diseño por el auditor de procedimientos posteriores de auditoría para responder al riesgo.

A206. La valoración del riesgo inherente de los riesgos identificados de incorrección material también ayuda al auditor a determinar los riesgos significativos. El auditor determina los riesgos significativos porque la NIA 330 y otras NIA requieren respuestas específicas a riesgos significativos.

A207. Los factores de riesgo inherente influyen en la valoración por el auditor de la probabilidad de que exista una incorrección y su magnitud para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones. Cuanto mayor sea el grado de susceptibilidad de incorrección material de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar, mayor será, probablemente, la valoración del riesgo inherente. Considerar el grado en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de una afirmación a incorrección ayuda al auditor a responder adecuadamente al riesgo inherente para riesgos de incorrección material en las afirmaciones y a diseñar una respuesta más precisa a dicho riesgo.

Espectro de riesgo inherente

A208. En la valoración del riesgo inherente, el auditor aplica su juicio profesional para determinar la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y de su magnitud.

A209. El riesgo inherente valorado relacionado con un determinado riesgo de incorrección material en las afirmaciones supone un juicio dentro de un rango, de menor a mayor, en el espectro de riesgo inherente. El juicio acerca de la valoración del punto del rango de riesgo inherente en el que se encuentra el riesgo puede variar según la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y tiene en cuenta la valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud, así como de los factores de riesgo inherente.

A210. En la consideración de la probabilidad de que exista una incorrección, el auditor tiene en cuenta la posibilidad de que exista una incorrección basándose en la consideración de los factores de riesgo inherente.

A211. En la consideración de la magnitud de una incorrección, el auditor tiene en cuenta los aspectos cualitativos y cuantitativos de la posible incorrección (es decir, se pueden considerar materiales las incorrecciones en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en base a su dimensión, naturaleza o circunstancias).

A212. El auditor utiliza la significatividad de la combinación de la probabilidad de que ocurra una incorrección material y la magnitud de la posible incorrección para determinar en qué punto del espectro de riesgo inherente (es decir, el rango) valora que se sitúa el riesgo inherente. Cuanto mayor sea la combinación de la probabilidad de que exista y la magnitud, mayor será la valoración del riesgo inherente; cuanto menor sea la combinación de probabilidad y magnitud, menor será la valoración del riesgo inherente.

A213. Si la valoración de un riesgo le sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente, no significa que tanto la magnitud como la probabilidad de que exista tengan que ser valoradas como altas. Es más bien el punto de intersección de la magnitud y de la probabilidad de la incorrección material en el espectro de riesgo inherente lo que determinará si el riesgo inherente valorado se sitúa en un punto alto o bajo del espectro de riesgo inherente. La valoración de un riesgo inherente como más alto también puede tener su origen en diferentes combinaciones de probabilidad y magnitud, por ejemplo, una valoración del riesgo inherente como más alto puede ser el resultado de una baja probabilidad y de una magnitud muy alta.

A214. Con el fin de desarrollar estrategias adecuadas para responder a los riesgos de

incorrección material, el auditor puede clasificar los riesgos de incorrección material en categorías dentro del espectro de riesgo inherente en base a la valoración de su riesgo inherente. Estas categorías se pueden describir de varias maneras. Independientemente del método de clasificación que se utilice, la valoración por el auditor del riesgo inherente es adecuada cuando el diseño y la implementación de procedimientos posteriores de auditoría para tratar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones dan una respuesta adecuada a la valoración del riesgo inherente y a los motivos para dicha valoración.

Riesgos generalizados de incorrección material en las afirmaciones (Ref: Apartado 31(b))

A215. Al valorar los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, es posible que el auditor concluya que algunos riesgos de incorrección material están relacionados de un modo más generalizado con los estados financieros en su conjunto y afectan potencialmente a muchas afirmaciones, en cuyo caso es posible que el auditor actualice la identificación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros.

A216. En circunstancias en las que ciertos riesgos de incorrección material son identificados como riesgos en los estados financieros debido a su efecto generalizado en varias afirmaciones y se pueden identificar con afirmaciones específicas, se requiere que el auditor tenga en cuenta esos riesgos al valorar el riesgo inherente para los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A217. En la aplicación de juicio profesional en cuanto a la valoración del riesgo de incorrección material, los auditores del sector público pueden considerar la complejidad de las disposiciones reglamentarias y directrices, así como los riesgos de incumplimiento con las autoridades.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 32)

Por qué se determinan los riesgos significativos y las implicaciones para la auditoría

A218. La determinación de los riesgos significativos permite al auditor centrar más su atención en los riesgos que están en la parte más alta del espectro de riesgo inherente, realizando determinadas actuaciones que constituyen respuestas requeridas, que incluyen:

- Se requiere que se identifiquen controles que responden a riesgos significativos de conformidad con el apartado 26(a)(i), con un requerimiento de evaluar si el control ha sido diseñado de modo eficaz y ha sido implementado de conformidad con el apartado 26(d).
- La NIA 330 requiere que los controles que responden a riesgos significativos se comprueben en el periodo actual (cuando el auditor tiene intención de confiar en la eficacia operativa de esos controles) y que se planifiquen y apliquen procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo identificado[52].
- La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor[53].
- La NIA 260 (Revisada) requiere que exista comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor[54].

---

52 NIA 330, apartados 15 y 21

53 NIA 330, apartado 7(b)

54 NIA 260 (Revisada), apartado 15

- La NIA 701 requiere que el auditor tenga en cuenta los riesgos significativos cuando determine las cuestiones que han requerido atención significativa por su parte, las cuales pueden ser cuestiones clave de la auditoría[55].
- La revisión oportuna por el socio del encargo de la documentación de auditoría, en las etapas adecuadas del desarrollo del encargo, permite que las cuestiones significativas, incluidos los riesgos significativos, se resuelvan oportuna y satisfactoriamente para el socio del encargo, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella[56].
- La NIA 600 requiere una mayor participación del socio del encargo del grupo si el riesgo significativo está relacionado con un componente en una auditoría del grupo y que el equipo del encargo del grupo dirija el trabajo que se requiere en el componente que realice el auditor del componente[57].

Determinación de los riesgos significativos

A219. En la determinación de los riesgos significativos, el auditor puede identificar en primer lugar los riesgos de incorrección material valorados cuyo riesgo inherente se haya valorado como más alto dentro del espectro de riesgo inherente para sustentar su consideración de qué riesgos se pueden encontrar próximos al límite superior. Encontrarse próximo al límite superior en el espectro de riesgo inherente será distinto según la entidad y no significará necesariamente lo mismo para una entidad de un periodo a otro. Puede depender de la naturaleza y las circunstancias de la entidad para la que se está valorando el riesgo.

A220. La determinación de cuáles de los riesgos de incorrección material valorados se encuentran próximos al límite superior dentro del espectro de riesgo inherente y constituyen, por lo tanto, riesgos significativos es una cuestión de juicio profesional, salvo si el riesgo es de un tipo de riesgo que debe ser tratado como riesgo significativo de conformidad con los requerimientos de otra NIA. La NIA 240 proporciona requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude[58].

Ejemplo:

- Normalmente se determinaría que el dinero en efectivo en un supermercado tiene una elevada probabilidad de posible incorrección (debido al riesgo de apropiación indebida del efectivo), sin embargo, la magnitud sería habitualmente muy reducida (debido al pequeño volumen de efectivo que se maneja en las tiendas). La combinación de estos dos factores en el espectro de riesgo inherente probablemente no tendría como resultado que se determine que la existencia de efectivo sea un riesgo significativo.
- Una entidad está negociando vender un segmento de negocio. El auditor considera el efecto en el deterioro del fondo de comercio y puede determinar que hay una probabilidad más alta de posible incorrección y una magnitud más alta debido al impacto de los factores de riesgo inherente de subjetividad, incertidumbre y susceptibilidad de sesgo de la dirección y otros factores de riesgo de fraude. Esto puede tener como resultado que se determine que el deterioro del fondo de comercio sea un riesgo significativo.

A221. El auditor también tiene en cuenta los efectos relativos de los factores de riesgo inherente al valorar el riesgo inherente. Es probable que el riesgo valorado sea menor cuanto menor

---

55 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 9

56 NIA 220, apartados 17 y A19

57 NIA 600, apartados 30 y 31

58 NIA 240, apartados 26-28

sea el efecto de los factores de riesgo inherente. Los riesgos de incorrección material cuyo riesgo inherente haya sido valorado como más alto y que pueden, en consecuencia, determinarse como riesgos significativos, pueden ser originados por cuestiones como las siguientes:

- Transacciones para las que existen múltiples tratamientos contables aceptables por lo que interviene la subjetividad.
- Estimaciones contables con una elevada incertidumbre en la estimación o modelos complejos.
- Complejidad en la recogida y procesamiento de datos para sustentar saldos contables.
- Saldos contables o información a revelar cuantitativa en la que intervienen cálculos complejos.
- Principios contables que pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- Cambios en los negocios de la entidad que suponen cambios contables, por ejemplo, fusiones y adquisiciones.

Riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 33)

Por qué se requiere que se identifiquen los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada

A222. Debido a la naturaleza de un riesgo de incorrección material y a las actividades de control que tratan ese riesgo, en algunas circunstancias, la única forma de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es comprobar la eficacia operativa de los controles. En consecuencia, se requiere que el auditor identifique cualquier riesgo de ese tipo por las implicaciones para el diseño y aplicación de procedimientos posteriores de auditoría de conformidad con la NIA 330 para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

A223. El apartado 26(a)(iii) también requiere la identificación de controles que responden a riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada porque se requiere que el auditor, de conformidad con la NIA 330[59], diseñe y realice pruebas de esos controles.

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

A224. Cuando transacciones rutinarias estén sujetas a un procesamiento muy automatizado con escasa o nula intervención manual, puede que no resulte posible aplicar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Este puede ser el caso en aquellas circunstancias en las que una cantidad significativa de la información de la entidad se inicia, registra, procesa o notifica solo de manera electrónica, como en un sistema de información que implica un alto grado de integración a través de sus aplicaciones de TI. En estos casos:

- Es posible que la evidencia de auditoría únicamente esté disponible en formato electrónico, y que su suficiencia y adecuación normalmente dependan de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad.
- La posibilidad de que la información se inicie o altere de manera incorrecta y de que este hecho no se detecte puede ser mayor si los correspondientes controles no están

[59] NIA 330, apartado 8

funcionando de manera eficaz.

Ejemplo:

Por lo general, no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los ingresos de una entidad de telecomunicaciones basándose sólo en procedimientos sustantivos. Esto es así porque la evidencia sobre llamadas o tráfico de datos no existe en un formato observable. En su lugar, por lo general, se realizan pruebas de controles sustanciales para determinar que el origen y finalización de llamadas y el tráfico de datos se capturan correctamente (por ejemplo, minutos de una llamada o volumen de una descarga) y se registran correctamente en el sistema de facturación de la entidad.

A225. La NIA 540 (Revisada) proporciona orientaciones adicionales relacionadas con las estimaciones contables acerca de riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada[60]. En relación con las estimaciones contables esto puede no estar limitado al procesamiento automatizado, sino que puede ser también aplicable a modelos complejos.

Valoración del riesgo de control (Ref: Apartado 34)

A226. Los planes del auditor de comprobar la eficacia operativa de los controles se basan en la expectativa de que los controles funcionan eficazmente, y esto será la base de la valoración por el auditor del riesgo de control. La expectativa inicial de la eficacia operativa de los controles se basa en la evaluación por el auditor del diseño de los controles identificados en el componente de actividades de control y en la determinación de su implementación. Una vez que el auditor haya comprobado la eficacia operativa de los controles de conformidad con la NIA 330, podrá confirmar su expectativa inicial acerca de la eficacia operativa de los controles. Si los controles no están funcionando eficazmente según lo esperado, el auditor tendrá que revisar la valoración del riesgo de control de conformidad con el apartado 37.

A227. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera, y se puede expresar de diferentes formas.

A228. Si el auditor prevé comprobar la eficacia operativa de los controles, puede resultar necesario probar una combinación de controles para confirmar sus expectativas de que los controles están funcionando eficazmente. El auditor puede tener previsto probar tanto controles directos como indirectos, incluidos controles generales de TI y, en ese caso, tener en cuenta el efecto combinado esperado de los controles al valorar el riesgo de control. En la medida en que el control que vaya a ser probado no trate totalmente el riesgo inherente valorado, el auditor determinará las implicaciones para el diseño de procedimientos posteriores de auditoría para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

A229. Cuando el auditor tenga previsto comprobar la eficacia operativa de un control automatizado, puede también planificar comprobar la eficacia operativa de los correspondientes controles generales de TI que sustentan el funcionamiento continuo de dicho control automatizado para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI y para proporcionar una base para la expectativa del auditor de que el control automatizado funcionó eficazmente durante todo el periodo. Si el auditor espera que los correspondientes controles de TI sean ineficaces, esta determinación puede afectar a su valoración del riesgo de control en las afirmaciones y sus procedimientos posteriores de auditoría quizás tengan que incluir procedimientos sustantivos para responder a los riesgos aplicables derivados de

[60] NIA 540 (Revisada), apartados A87–A89

la utilización de TI. En la NIA 330[61] se proporcionan orientaciones adicionales sobre los procedimientos que el auditor puede aplicar en estas circunstancias.

Evaluación de la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo (Ref: Apartado 35)

Por qué el auditor evalúa la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo

A230. La evidencia obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Esto proporciona una base para el diseño de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330. En consecuencia, la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error en los estados financieros y en las afirmaciones.

La evaluación de la evidencia de auditoría

A231. La evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones[62].

Escepticismo profesional

A232. Al evaluar la evidencia de auditoría obtenida de la aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, el auditor considera si ha obtenido suficiente conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad para poder identificar los riesgos de incorrección material, así como si existe cualquier evidencia contradictoria que pueda indicar un riesgo de incorrección material.

Tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que no son significativos pero si son materiales (Ref: Apartado 36)

A233. Como se explica en la NIA 320[63], 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[64]. A los efectos de esta NIA y del apartado 18 de la NIA 330, los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar son materiales si podría esperarse razonablemente que omitiendo, revelando con incorrecciones u ocultando información sobre ellos, se influiría en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto.

A234. Es posible que existan tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que sean materiales pero que no se haya determinado que sean tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos (es decir, no se han identificado afirmaciones relevantes).

---

61 NIA 330, apartados A29–A31

62 NIA 500, apartado A1

63 NIA 320, apartado A1

64 NIA 320, apartado 4

Ejemplo:

La entidad puede disponer de información revelada sobre remuneración a directivos para la que el auditor no haya identificado un riesgo de incorrección material. Sin embargo, el auditor puede determinar que esta información revelada es material en base a las consideraciones del apartado A233.

A235. Los procedimientos de auditoría para tratar tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que son materiales pero que no se consideran significativos se tratan en la NIA 330[65]. Cuando se determina que un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es significativo como lo requiere el apartado 29, dicho tipo de transacción, saldo contable o información a revelar es también un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar material a los efectos del apartado 18 de la NIA 330.

Revisión de la valoración del riesgo (Ref: Apartado 37)

A236. Durante la realización de la auditoría puede llegar a conocimiento del auditor nueva información u otra información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo.

Ejemplo:

La valoración del riesgo por la entidad puede estar basada en la suposición de que ciertos controles están funcionando de manera eficaz. Al realizar las pruebas sobre dichos controles, el auditor puede obtener evidencia de auditoría de que no funcionaron de manera eficaz en momentos importantes durante la realización de la auditoría. Del mismo modo, al aplicar procedimientos sustantivos, el auditor puede detectar incorrecciones por cantidades superiores o con mayor frecuencia de lo que corresponde a las valoraciones del riesgo realizadas por el auditor. En tales circunstancias, puede ocurrir que la valoración del riesgo no refleje adecuadamente las verdaderas circunstancias de la entidad y los procedimientos posteriores de auditoría planificados pueden no ser eficaces para detectar incorrecciones materiales. Los apartados 16 y 17 de la NIA 330 proporcionan orientaciones adicionales para la evaluación de la eficacia operativa de los controles.

Documentación (Ref: Apartado 38)

A237. En el caso de auditorías recurrentes, puede utilizarse cierta documentación de periodos anteriores, actualizada según resulte necesario para reflejar los cambios en los negocios o procesos de la entidad.

A238. La NIA 230 señala que, entre otras consideraciones, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor[66]. Por ejemplo, cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al evaluar si la evidencia de auditoría proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

---

65 NIA 330, apartado 18

66 NIA 230, apartado A7

- el apartado 13, que requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos de valoración del riesgo de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda corroborar la existencia de riesgos o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda contradecir la existencia de riesgos;
- el apartado 17, que requiere una discusión entre los miembros clave del equipo del encargo sobre la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material;
- los apartados 19(b) y 20, que requieren que el auditor obtenga un conocimiento de los motivos de cualquier cambio en las políticas contables de la entidad y que evalúe si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable;
- los apartados 21(b), 22(b), 23(b), 24(c), 25(c), 26(d) y 27, que requieren que el auditor evalúe, en base al conocimiento obtenido, si los componentes del sistema de control interno de la entidad son adecuados a las circunstancias de la entidad, considerando la naturaleza y complejidad de la entidad, y que determine si se han identificado una o más deficiencias de control;
- el apartado 35, que requiere que el auditor tenga en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección y que evalúe si esa evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y
- el apartado 36, que requiere que el auditor evalúe, cuando sea aplicable, si la determinación por el auditor de que no existen riesgos de incorrección material para un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar materiales continúa siendo adecuada.

Graduación

A239. El modo en que se deben documentar los requerimientos del apartado 38 debe determinarlo el auditor de acuerdo con su juicio profesional.

A240. Es posible que sea necesaria documentación más detallada, que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, para sustentar el fundamento de los juicios difíciles aplicados.

A241. En el caso de auditorías de entidades menos complejas, la forma y extensión de la documentación pueden ser sencillas y relativamente breves. La forma y extensión de la documentación del auditor depende de la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad, así como de su sistema de control interno, de la disponibilidad de información por parte de la entidad y de la metodología y tecnología de auditoría utilizadas en el transcurso de la auditoría. No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento. Los elementos clave[67] del conocimiento documentados por el auditor pueden incluir aquellos que sirvieron de base al auditor para valorar los riesgos de incorrección material. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente cada uno de los factores de riesgo inherente que se tuvo en cuenta al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

---

[67] NIA 230, apartado 8

Ejemplo:

En las auditorías de entidades menos complejas, la documentación de auditoría puede incluirse en la del auditor relativa a la estrategia global de auditoría y plan de auditoría[68]. Del mismo modo, por ejemplo, los resultados de la valoración del riesgo se pueden documentar por separado o se pueden incluir en la documentación del auditor sobre los procedimientos posteriores de auditoría[69].

[68] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartados 7, 9 y A11

[69] NIA 330, apartado 28

Anexo 1

(Ref: Apartados A61–A67)

Consideraciones para el conocimiento de la entidad y su modelo de negocio

En este anexo se explican los objetivos y el alcance del modelo de negocio de la entidad y se proporcionan ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento de las actividades de la entidad que pueden formar parte del modelo de negocio. El conocimiento por el auditor del modelo de negocio de la entidad, y del modo en que se ve afectado por su estrategia y objetivos de negocio, puede ayudar al auditor en la identificación de los riesgos de negocio que pueden tener un efecto sobre los estados financieros. Además, esto puede ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material.

Objetivos y alcance de un modelo de negocio de una entidad

1. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad considera, por ejemplo, su estructura organizativa, sus operaciones o el alcance de sus actividades, sus líneas de negocio (incluidos los competidores y los clientes de estos), sus procesos, sus oportunidades de crecimiento, su globalización, los requerimientos normativos y las tecnologías. El modelo de negocio de una entidad describe el modo en que la entidad crea, preserva y capta valor económico o más amplio, para sus grupos de interés.

2. Las estrategias son los enfoques que la dirección prevé utilizar para alcanzar los objetivos de la entidad, incluido el modo en que piensa responder a los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta. La dirección cambia las estrategias de la entidad en el transcurso del tiempo para responder a los cambios en sus objetivos y en las circunstancias internas y externas en las que opera.

3. La descripción de un modelo de negocio habitualmente incluye:

   - El alcance de las actividades de la entidad y el motivo para realizarlas.
   - La estructura de la entidad y la magnitud de sus operaciones.
   - Los mercados o los círculos geográficos o demográficos, y partes de la cadena de valor, en los que opera, el modo en que interactúa con esos mercados o círculos (principales productos, segmentos de clientela y métodos de distribución) y la base sobre la que compite.
   - Los procesos de negocio o los procesos operativos de la entidad (por ejemplo, los procesos de inversión, de financiación y de explotación) empleados en la realización de sus actividades, centrándose en las partes de los procesos de negocio que son importantes para la creación, preservación o captación de valor.
   - Los recursos (por ejemplo, financieros, humanos, intelectuales, medioambientales y tecnológicos) y otros datos y relaciones (por ejemplo, clientes, competidores, proveedores y empleados) que son necesarios o importantes para su éxito.
   - El modo en que el modelo de negocio de la entidad integra la utilización de TI en sus interacciones con clientes, proveedores, fuentes de financiación y otros interesados mediante intercomunicaciones de TI y otras tecnologías.

4. Un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de incorrección material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los estados financieros. Por ejemplo, el riesgo de negocio originado por una caída significativa de los valores en el mercado inmobiliario puede incrementar el riesgo de incorrección material asociado con la afirmación de valoración en el caso de un prestamista de préstamos a medio plazo con garantía inmobiliaria. No obstante, el mismo riesgo, especialmente si se combina con un empeoramiento

importante de la situación económica que incrementa a la vez el riesgo subyacente de pérdidas por insolvencias en sus préstamos, puede tener también una consecuencia a más largo plazo, La exposición neta a pérdidas por insolvencias resultante puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. De ser así, ello podría tener implicaciones en la conclusión de la dirección y del auditor sobre lo adecuado de la utilización por la entidad del principio contable de empresa en funcionamiento y de la determinación de si existe una incertidumbre material. En consecuencia, el considerar si un riesgo de negocio puede producir un riesgo de incorrección material es una cuestión que se valora teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad. En el **Anexo 2** se enumeran ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material.

Actividades de la entidad

5. Algunos ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de las actividades de la entidad (incluido su modelo de negocio) incluyen:

(a) Operaciones de negocio, tales como:

- Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y mercados, incluida la participación en el comercio electrónico, como las ventas por internet y las actividades de marketing.
- Desarrollo de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos medioambientales).
- Alianzas, negocios conjuntos y externalización de actividades.
- Dispersión geográfica y segmentación sectorial.
- Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas, así como ubicación y cantidades de existencias.
- Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, acuerdos laborales (incluida la existencia de convenios colectivos, compromisos por pensiones u otros beneficios posteriores a la jubilación, acuerdos de opciones sobre acciones y de bonos de incentivos, así como la regulación gubernamental en relación con las cuestiones laborales).
- Actividades y gastos en investigación y desarrollo.
- Transacciones con partes vinculadas.

(b) Inversiones y actividades de inversión, tales como:

- Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas.
- Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
- Actividades de inversión en capital.
- Inversiones en entidades que no consolidan, incluidas asociaciones no controladas, negocios conjuntos y entidades con cometido especial no controladas.

(c) Financiación y actividades de financiación, tales como:

- Estructura de propiedad de entidades dependientes y asociadas, incluidas estructuras consolidadas y no consolidadas.
- Estructura de la deuda y sus condiciones, incluidos los acuerdos de financiación fuera de balance y los acuerdos de arrendamiento.
- Beneficiarios efectivos (por ejemplo, nacionales, extranjeros, reputación

comercial y experiencia) y partes vinculadas.

- Uso de instrumentos financieros derivados.

Naturaleza de las entidades con cometido especial

6. Una entidad con cometido especial (denominada en algunos casos vehículo con cometido especial) es una entidad generalmente constituida con un propósito limitado y bien definido, como, por ejemplo, llevar a cabo un arrendamiento o una titulización de activos financieros, o desarrollar actividades de investigación y desarrollo. Puede adoptar la forma de una sociedad anónima, fideicomiso, sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o una entidad no constituida con forma jurídica de sociedad. La entidad por cuenta de la que se ha constituido la entidad con cometido especial puede a menudo transferirle activos (por ejemplo, como parte de una transacción para dar de baja activos financieros), obtener el derecho a utilizar sus activos, o prestarle servicios, a la vez que la entidad con cometido especial puede obtener financiación de otras partes. Como se indica en la NIA 550, en algunas circunstancias, una entidad con cometido especial puede ser una parte vinculada de la entidad[70].

7. Los marcos de información financiera a menudo establecen condiciones detalladas para delimitar lo que se entiende por control, o circunstancias en las cuales la entidad con cometido especial debería ser tenida en cuenta para la consolidación. La interpretación de los requerimientos de dichos marcos a menudo exige un conocimiento detallado de los acuerdos relevantes en los que participa la entidad con cometido especial.

[70] NIA 550, apartado A7

Anexo 2

(Ref: Apartados 12(f) 19(c), A7–A8, A85–A89)

Conocimiento de los factores de riesgo inherente

En este anexo se proporciona una explicación más detallada de los factores de riesgo inherente, así como cuestiones que el auditor puede considerar para el conocimiento y aplicación de los factores de riesgo inherente para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Los factores de riesgo inherente

1. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar a incorrección, debida a fraude o error, antes de considerar los controles. Dichos factores pueden ser cualitativos o cuantitativos e incluyen complejidad, subjetividad, cambio, incertidumbre o susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude[71] en la medida en la que afectan al riesgo inherente. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables de la entidad de conformidad con los apartados 19(a)–(b), el auditor también comprende el modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección en la preparación de los estados financieros.

2. Algunos de los factores de riesgo inherente relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable (denominados en este apartado “información requerida”) incluyen:

    - *Complejidad* — se origina, bien por la naturaleza de la información, bien por el modo en que se prepara la información requerida, incluido cuando dichos procesos de preparación son inherentemente más difíciles de aplicar. Por ejemplo, la complejidad puede surgir:
        - en el cálculo de provisiones para descuentos de proveedores porque puede ser necesario tener en cuenta distintos términos comerciales con muchos proveedores distintos, o muchos términos contractuales interrelacionados que son, todos ellos, aplicables en el cálculo de los descuentos a abonar; o
        - cuando existen muchas fuentes posibles de datos, con diferentes características que se utilizan en la realización de una estimación contable, el procesamiento de esos datos implica muchos pasos interrelacionados y los datos, en consecuencia, son inherentemente más difíciles de identificar, capturar, acceder, comprender o procesar.
    - *Subjetividad* — se origina por limitaciones inherentes en la capacidad de preparar la información requerida de un modo objetivo, debido a limitaciones en la disponibilidad de conocimiento o de información, de tal modo que la dirección puede tener que elegir o aplicar un juicio subjetivo acerca del enfoque más adecuado y acerca de la información resultante que se debe incluir en los estados financieros. Debido a distintos enfoques en la preparación de la información requerida, se podrían producir diferentes resultados de una adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable. A medida que aumentan las limitaciones en el conocimiento o en los datos, aumenta la subjetividad de los juicios que podrían aplicar personas razonablemente conocedoras e independientes, así como la diversidad de los posibles resultados de esos juicios.

---

[71] NIA 240, apartados A24–A27

- *Cambio* — es el resultado de hechos o condiciones que, a lo largo del tiempo, afectan al negocio de la entidad o a los aspectos económicos, contables, normativos, sectoriales u otros del entorno en el que opera, cuando se reflejan los efectos de esos hechos o condiciones en la información requerida. Dichos hechos o condiciones pueden ocurrir durante el periodo de información financiera o entre periodos. Por ejemplo, el cambio puede ser el resultado de desarrollos en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, en la entidad y su modelo de negocio o en el entorno en el que opera la entidad. Dicho cambio puede afectar a las hipótesis y juicios de la dirección, incluido cuando está relacionado con la elección de políticas contables por la dirección o el modo en que se realizan las estimaciones contables o se determina la correspondiente información a revelar.
- *Incertidumbre* — surge cuando la información requerida no se puede preparar solo sobre la base de datos suficientemente precisos y completos que se pueden verificar mediante observación directa. En estas circunstancias, es posible que se tenga que adoptar un enfoque que aplica el conocimiento disponible para preparar información utilizando datos observables suficientemente precisos y completos, siempre que estén disponibles y, cuando no lo estén, hipótesis sustentadas por los datos más adecuados de que se disponga. Las restricciones sobre la disponibilidad de conocimiento o datos, que no se encuentran bajo control de la dirección (sujetas, en su caso, a restricciones de coste) son fuentes de incertidumbre y su efecto en la preparación de la información requerida no se puede eliminar. Por ejemplo, la incertidumbre en la estimación surge cuando el importe monetario requerido no se puede determinar con precisión y el resultado de la estimación no se conoce antes de la fecha en que se finalizan los estados financieros.
- *Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente* — la susceptibilidad de sesgo de la dirección es el resultado de condiciones que originan susceptibilidad de que la dirección no mantenga, intencionadamente o no, la neutralidad en la preparación de la información. El sesgo de la dirección se asocia con frecuencia a determinadas condiciones que tienen la posibilidad de dar lugar a que la dirección no mantenga la neutralidad al aplicar el juicio (indicadores de sesgo potencial de la dirección), lo que podría dar lugar a una incorrección material en la información que, si fuera intencionada, sería fraudulenta. Dichos indicadores incluyen incentivos o presiones en la medida en que afectan al riesgo inherente (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado resultado, tal como un objetivo de beneficio o un ratio de capital) y la oportunidad de no mantener la neutralidad. En los apartados A1 a A5 de la NIA 240 se describen factores relevantes para la susceptibilidad de incorrección debida a fraude bajo la forma de información financiera fraudulenta o de apropiación indebida de activos.

3. Cuando la complejidad es un factor de riesgo inherente, puede existir una necesidad inherente de procesos más complejos para la preparación de la información, y esos procesos pueden ser inherentemente más difíciles de aplicar. Como resultado, su aplicación puede requerir cualificaciones o conocimientos especializados y la utilización de un experto de la dirección.

4. Cuando el juicio de la dirección es más subjetivo, la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección, intencionado o no, también puede ser mayor. Por ejemplo, puede ser necesaria la aplicación de juicios significativos por la dirección para la realización de estimaciones contables que se han identificado como estimaciones con una elevada incertidumbre en la estimación, y las conclusiones relativas a los métodos, datos e hipótesis pueden reflejar sesgo de la dirección, intencionado o no.

Ejemplos de hechos y condiciones que pueden dar lugar a la existencia de riesgos de incorrección material

5. A continuación, figuran ejemplos de hechos (incluidas transacciones) y de condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros, con respecto a los estados financieros o a las afirmaciones. Los ejemplos mencionados, clasificados por factor de riesgo inherente, abarcan un amplio espectro de hechos y condiciones; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva. Los hechos y condiciones se han clasificado por el factor de riesgo inherente cuyo efecto puede ser mayor dadas las circunstancias. Es importante tener en cuenta que, debido a las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente, los hechos y las condiciones del ejemplo también pueden estar sujetos a otros factores de riesgo inherente en distinto grado o ser afectados por ellos.

Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
Complejidad	Normativa: • Operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja. Modelo de negocio: • Existencia de alianzas y de negocios conjuntos complejos. Marco de información financiera aplicable: • Mediciones contables que conllevan procesos complejos. Transacciones: • Utilización de financiación fuera de balance, entidades con cometido especial y otros acuerdos de financiación complejos.
Subjetividad	Marco de información financiera aplicable: • Una amplia variedad de posibles criterios de medición de una estimación contable. Por ejemplo, el reconocimiento por la dirección de la amortización o de los ingresos y gastos de construcción. • La elección por la dirección de una técnica o modelo de valoración para un activo no corriente, como inversiones inmobiliarias.
Cambio	Condiciones económicas: • Operaciones en regiones económicamente inestables; por ejemplo, en países con significativa devaluación de la moneda o con economías muy inflacionistas. Mercados: • Operaciones expuestas a mercados volátiles; por ejemplo, comercio con futuros. Pérdida de clientes: • Problemas de empresa en funcionamiento y de liquidez, incluida la pérdida de clientes significativos. Modelo sectorial: • Cambios en el sector en el que opera la entidad.

Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
	Modelo de negocio: • Cambios en la cadena de suministros. • Desarrollo u oferta de nuevos productos o servicios, o cambios a nuevas líneas de negocio.
	Geografía: • Expansión a nuevas ubicaciones. Estructura de la entidad: • Cambios en la entidad, como importantes adquisiciones o reorganizaciones u otros hechos inusuales. • Probabilidades de venta de entidades o de segmentos de negocio. Competencia de los recursos humanos: • Cambios en personal clave, incluida la salida de ejecutivos clave. TI: • Cambios en el entorno de las TI. • Instalación de nuevos y significativos sistemas de TI relacionados con la información financiera. Marco de información financiera aplicable: • Aplicación de nuevos pronunciamientos contables. Capital: • Nuevas restricciones en la disponibilidad de capital y de créditos. Normativa: • Inicio de investigaciones sobre las operaciones de la entidad o sobre sus resultados realizadas por organismos reguladores o gubernamentales. Impacto de nueva legislación relacionada con la protección del medioambiente.
Incertidumbre	Preparación de información: • Hechos o transacciones que implican una incertidumbre significativa de medición, incluidas las estimaciones contables, y la correspondiente información a revelar. • Litigios y pasivos contingentes pendientes; por ejemplo, garantías post-venta, garantías financieras y reparación medioambiental.
Susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en	Preparación de información: • Oportunidades para que la dirección y los empleados produzcan información financiera fraudulenta, incluida la omisión o la ocultación de información significativa en la información a revelar. Transacciones: • Transacciones significativas con partes vinculadas. • Número significativo de transacciones no rutinarias o no sistemáticas,

Factores de riesgo inherente relevantes:	Ejemplos de hechos o condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en las afirmaciones:
la medida en la que afectan al riesgo inherente	incluidas transacciones intragrupo e importantes transacciones generadoras de ingresos al cierre del periodo. • Transacciones registradas sobre la base de las intenciones de la dirección; por ejemplo, refinanciación de la deuda, activos mantenidos para la venta y clasificación de los valores negociables.

Otros hechos o condiciones que pueden ser indicativas de la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros

- Falta de personal con las cualificaciones necesarias en el área contable y de información financiera.
- Deficiencias de control, en particular en entorno de control, en el proceso de valoración del riesgo y en el proceso de seguimiento y, especialmente, en las no tratadas por la dirección.
- Incorrecciones anteriores, historial de errores o un elevado número de ajustes al cierre del periodo.

Anexo 3

(Ref: Apartados 12(m), 21-26, A90–A181)

Conocimiento del sistema de control interno de la entidad

1. El sistema de control interno de la entidad puede estar reflejado en manuales de políticas y procedimientos, en sistemas y formularios, y en la información que contienen, y lo realizan personas. El sistema de control interno de la entidad es implementado por la dirección, por los responsables del gobierno de la entidad y por otro personal en función de la estructura de la entidad. El sistema de control interno de la entidad se puede aplicar, en base a las decisiones de la dirección, de los responsables del gobierno de la entidad o de otro personal, y en el contexto de requerimientos legales y reglamentarios, al modelo operativo de la entidad, a su estructura legal o a una combinación de ambos.

2. En el presente anexo se proporcionan explicaciones más detalladas sobre los componentes del sistema de control interno y sus limitaciones, tal y como se establecen en los apartados 12(m), 21-26 y A90-A181, en la medida que tienen relación con una auditoría de estados financieros.

3. El sistema de control interno de la entidad incluye aspectos relacionados con los objetivos de información de la entidad, incluidos sus objetivos de información financiera, pero puede también incluir aspectos relacionados con sus objetivos operativos o de cumplimiento, cuando dichos aspectos son relevantes para la información financiera.

Ejemplo:

Los controles sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser relevantes para la información financiera cuando dichos controles son relevantes para la preparación por la entidad de información a revelar en los estados financieros sobre contingencias.

Componentes del sistema de control interno de la entidad

Entorno de control

4. El entorno de control incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, grado de percepción y actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia para ella. El entorno de control establece el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de sus miembros y proporciona un fundamento general para el funcionamiento de los demás componentes del sistema control interno de la entidad.

5. Los responsables del gobierno de la entidad ejercen una influencia sobre la conciencia de control de una entidad, ya que una de sus funciones es la de contrarrestar las presiones a las que está sometida la dirección en relación con la información financiera, las cuales pueden tener su origen en la demanda del mercado o en planes de remuneración. En consecuencia, las siguientes cuestiones influyen en la eficacia del diseño del entorno de control relativo a la participación de los responsables del gobierno de la entidad:

   - Su independencia con respecto a la dirección y su capacidad para evaluar las acciones de la dirección.
   - Si comprenden las transacciones comerciales de la entidad.
   - La medida en que evalúan si los estados financieros se preparan de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como si los estados financieros

incluyen la información a revelar adecuada.

6. El entorno de control engloba los siguientes elementos:

(a) *Modo en que se ejercen las responsabilidades de la dirección, tales como la creación y el mantenimiento de la cultura de la entidad y la manifestación del compromiso de la dirección con la integridad y los valores éticos*. La eficacia de los controles no puede situarse por encima de la integridad y los valores éticos de las personas que los crean, administran y realizan su seguimiento. La integridad y el comportamiento ético son el producto de las normas de ética y de comportamiento de la entidad, del modo en que son comunicados (por ejemplo, a través de declaraciones de políticas) y de la manera en que son reforzados en la práctica (por ejemplo, a través de actuaciones de la dirección para eliminar o reducir los incentivos o las tentaciones que pueden llevar al personal a cometer actos deshonestos, ilegales o faltos de ética). La comunicación de las políticas de la entidad relativas a la integridad y a los valores éticos puede incluir la comunicación al personal de normas de comportamiento mediante declaraciones de políticas y de códigos de conducta, así como a través del ejemplo.

(b) *Modo en que los responsables del gobierno demuestran su independencia de la dirección y ejercen la supervisión del sistema de control interno de la entidad cuando los responsables del gobierno de la entidad son distintos de la dirección.* Los responsables del gobierno de la entidad influyen en la conciencia de control de la entidad. Las consideraciones pueden incluir si hay suficientes personas que sean independientes de la dirección y que sean objetivas en sus evaluaciones y en la toma de decisiones; el modo en que los responsables del gobierno de la entidad identifican y aceptan responsabilidades de supervisión y si los responsables del gobierno de la entidad retienen responsabilidades de supervisión del diseño, implementación y funcionamiento del sistema de control interno de la entidad. La importancia de las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad se reconoce en códigos de conducta y otras disposiciones legales o reglamentarias, u orientaciones creadas en beneficio de los responsables del gobierno de la entidad. Otras responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad incluyen la supervisión del diseño y de la eficacia operativa de los procedimientos de denuncia.

(c) *Modo en que la entidad asigna autoridad y responsabilidad para la consecución de sus objetivos.* Esto puede incluir consideraciones sobre:

- áreas clave de autoridad y responsabilidad, así como las líneas de información adecuadas;
- políticas relativas a prácticas empresariales adecuadas, conocimiento y experiencia del personal clave, así como los recursos disponibles para el desarrollo de las tareas; y
- políticas y comunicaciones cuyo fin es asegurar que todo el personal comprende los objetivos de la entidad, sabe el modo en que sus actuaciones individuales se interrelacionan y contribuyen a dichos objetivos, y es consciente del modo en que se le exigirá su responsabilidad y su contenido.

(d) *Modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes en línea con sus objetivos.* Esto incluye el modo en que la entidad se asegura de que las personas tienen el conocimiento y las cualificaciones necesarias para realizar las tareas que definen su trabajo, como:

- Las normas de selección de las personas más cualificadas –resaltando la formación, la experiencia laboral anterior, los logros anteriores y la acreditación de integridad y de comportamiento ético.

- Las políticas de formación que comunican las funciones y responsabilidades prospectivas incluidas prácticas, tales como escuelas y seminarios que ilustran los niveles esperados de desempeño y comportamiento; y
- las evaluaciones periódicas del desempeño que dirigen las promociones demuestran el compromiso de la entidad con el ascenso de personal cualificado a niveles más altos de responsabilidad.

(e) *Modo en que la entidad exige las responsabilidades de las personas para el logro de los objetivos del sistema de control interno.* Ello se puede cumplir, por ejemplo, a través de:

- mecanismos para comunicar y exigir a las personas responsables de la ejecución de controles sus responsabilidades y para implementar las medidas correctoras que se requieran;
- el establecimiento de mediciones de desempeño, incentivos y recompensas para los responsables del sistema de control interno de la entidad, incluido el modo en que se evalúan las mediciones y se mantiene su relevancia;
- el modo en que las presiones asociadas con el logro de los objetivos de control tienen un impacto en las responsabilidades de cada persona y en las mediciones de resultados; y
- el modo en que se penaliza a las personas en caso necesario.

Lo adecuado de las cuestiones arriba mencionadas será diferente para cada entidad dependiendo de su tamaño, de la complejidad de su estructura y de la naturaleza de sus actividades.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

7. El proceso de valoración del riesgo por la entidad es un proceso iterativo para la identificación y el análisis de riesgos para alcanzar los objetivos de la entidad y es el fundamento del modo en que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad determinan que se gestionen los riesgos.

8. Para los fines de la información financiera, el proceso de valoración del riesgo por la entidad incluye el modo en que la dirección identifica los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable a la entidad, estima su significatividad, valora la probabilidad de que existan y toma decisiones con respecto a las actuaciones necesarias para gestionarlos, así como los resultados de todo ello. Por ejemplo, el proceso de valoración del riesgo por la entidad puede tratar el modo en que la entidad considera la posibilidad de que existan transacciones no registradas o identifica y analiza estimaciones significativas registradas en los estados financieros.

9. Los riesgos relevantes para una información financiera fiable incluyen hechos externos e internos, transacciones o circunstancias que pueden tener lugar y afectar negativamente a la capacidad de la entidad de iniciar, registrar, procesar e informar sobre información financiera congruente con las afirmaciones de la dirección incluidas en los estados financieros. La dirección puede iniciar planes, programas o actuaciones para responder a riesgos específicos o puede decidir asumir un riesgo debido al coste o a otras consideraciones. Los riesgos pueden surgir o variar debido a circunstancias como las siguientes:

- *Cambios en el entorno operativo*. Los cambios en el entorno normativo, económico u operativo pueden tener como resultado cambios en las presiones competitivas y riesgos significativamente distintos.

- *Nuevo personal.* El nuevo personal puede tener una concepción o interpretación diferente del sistema de control interno de la entidad.
- *Sistema de información nuevo o actualizado*. Los cambios rápidos y significativos en el sistema de información pueden modificar el riesgo relativo al sistema de control interno de la entidad.
- *Crecimiento rápido.* Una expansión significativa y rápida de las operaciones puede poner a prueba los controles e incrementar el riesgo de que estos dejen de funcionar.
- *Nueva tecnología.* La incorporación de nuevas tecnologías a los procesos productivos o al sistema de información puede cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
- *Nuevos modelos de negocio, productos o actividades.* Iniciar áreas de negocio o transacciones con las que la entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados al sistema de control interno de la entidad.
- *Reestructuraciones corporativas.* Las reestructuraciones pueden venir acompañadas de reducciones de plantilla y de cambios en la supervisión y en la segregación de funciones que pueden cambiar el riesgo asociado al sistema de control interno de la entidad.
- *Expansión de las operaciones en el extranjero.* La expansión o la realización de operaciones en el extranjero trae consigo nuevos riesgos, a menudo excepcionales, que pueden afectar al control interno: por ejemplo, riesgos adicionales o diferentes en relación con transacciones en moneda extranjera.
- *Nuevos pronunciamientos contables.* La adopción de nuevos principios contables o la modificación de los principios contables puede tener un efecto en los riesgos de la preparación de estados financieros.
- *Utilización de TI*. Los riesgos relacionados con:
    - el *mantenimiento* de la integridad de los datos y del procesamiento de la información;
    - los *riesgos* para la estrategia de negocio de la entidad que se originan si la estrategia de TI de la entidad no sustenta eficazmente la estrategia de negocio de la entidad; o
    - *cambios* o interrupciones en el entorno de TI de la entidad, cambios de personal de TI o cuando la entidad no realiza las necesarias actualizaciones del entorno de TI o dichas actualizaciones no se realizan oportunamente.

El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

10. El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno es un proceso continuo para evaluar la eficacia del sistema de control interno de la entidad y adoptar las medidas correctoras necesarias de modo oportuno. El proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno puede consistir en actividades continuas, evaluaciones puntuales (realizadas periódicamente) o una combinación de ambas. Las actividades de seguimiento continuas a menudo forman parte de las actividades recurrentes normales de una entidad y pueden incluir actividades de gestión y supervisión habituales. Es probable que varíen el alcance y la frecuencia del proceso de la entidad dependiendo de la valoración de los riesgos por la entidad.

11. Los objetivos y el alcance de las funciones de auditoría interna incluyen habitualmente actividades diseñadas para la evaluación o el seguimiento de la eficacia del sistema de control interno de la entidad[72]. El proceso de la entidad para el seguimiento de su sistema de control puede incluir actividades como la revisión por la dirección de si las

[72] La NIA 610 (Revisada 2013) y el Anexo 4 de esta NIA proporcionan orientaciones adicionales con respecto a la auditoría interna.

conciliaciones bancarias se preparan oportunamente, la evaluación por los auditores internos del cumplimiento por el personal de ventas de las políticas de la entidad sobre condiciones de los contratos de venta y la supervisión por el departamento jurídico del cumplimiento de las políticas de la entidad en materia de ética o de práctica empresarial. El seguimiento se realiza también para asegurarse de que los controles siguen funcionando de manera eficaz con el transcurso del tiempo. Por ejemplo, si la puntualidad y la exactitud de las conciliaciones bancarias no son objeto de seguimiento, es probable que el personal deje de prepararlas.

12. Los controles relacionados con el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno, incluidos los que efectúan el seguimiento de los controles automatizados subyacentes, pueden ser automatizados, manuales o una combinación de ambos. Por ejemplo, la entidad puede utilizar controles automatizados de seguimiento en relación con el acceso a determinada tecnología que genera informes de actividades inadecuadas para la dirección, que investiga manualmente las anomalías detectadas.

13. Para distinguir una actividad de seguimiento de un control relacionado con el sistema de información, se consideran los detalles subyacentes de la actividad, especialmente cuando implica algún grado de revisión de supervisión. Las revisiones de supervisión no se clasifican automáticamente como actividades de seguimiento y si una revisión se clasifica como control relacionado con el sistema de información o como una actividad de seguimiento puede ser una cuestión de juicio. Por ejemplo, la finalidad de un control mensual de integridad sería detectar y corregir errores, mientras que una actividad de seguimiento sería preguntar por qué ocurren errores y asignar a la dirección la responsabilidad de arreglar el proceso para prevenir futuros errores. Dicho de manera sencilla, un control relacionado con el sistema de información responde a un riesgo específico, mientras que una actividad de seguimiento evalúa si los controles de cada uno de los componentes del sistema de control interno de la entidad están funcionando como se espera.

14. Las actividades de seguimiento pueden incluir la utilización de información de comunicaciones de terceros que pueden indicar problemas o resaltar áreas que necesitan mejoras. Los clientes implícitamente corroboran los datos de facturación al pagar sus facturas o al reclamar por sus cargos. Además, las autoridades reguladoras se pueden comunicar con la entidad en relación con cuestiones que afectan al funcionamiento del sistema de control interno de la entidad; por ejemplo, comunicaciones relativas a inspecciones por autoridades de supervisión bancaria. Asimismo, la dirección puede considerar que constituyen actividades de seguimiento cualquier comunicación relativa al sistema de control interno de la entidad de los auditores externos.

El sistema de información y comunicación

15. El sistema de información relevante para la preparación de los estados financieros consiste en actividades y políticas, y en registros contables y auxiliares, diseñados y establecidos para:

- iniciar, registrar y procesar las transacciones de la entidad (así como los procesos para capturar, procesar y revelar información sobre hechos y condiciones distintas de transacciones), así como para rendir cuentas sobre los activos, pasivos y patrimonio neto correspondientes;
- resolver el procesamiento incorrecto de transacciones, por ejemplo, ficheros de espera automatizados y procedimientos aplicados para reclasificar oportunamente las partidas pendientes de aplicación;
- procesar y dar cuenta de elusiones del sistema o evitación de los controles;
- incorporar información procedente del procesamiento de las transacciones en el mayor (por ejemplo, transferir transacciones acumuladas desde un auxiliar);

- capturar y procesar información relevante para la preparación de estados financieros sobre los hechos y las condiciones distintos de las transacciones, tales como la amortización de activos, así como los cambios en la recuperabilidad de los activos; y
- asegurar que se recoge, registra, procesa, resume e incluye adecuadamente en los estados financieros la información que el marco de información financiera aplicable requiere que se revele.

16. Los procesos de negocio de una entidad incluyen las actividades diseñadas para:
    - el desarrollo, la adquisición, la producción, la venta y la distribución de los productos y servicios de una entidad;
    - asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y
    - registrar la información, incluida la información contable y financiera.

    Los procesos de negocio tienen como resultado transacciones registradas, procesadas y notificadas mediante el sistema de información.

17. La calidad de la información influye en la capacidad de la dirección de tomar las decisiones adecuadas en materia de dirección y control de las actividades de la entidad, así como de preparar informes financieros fiables.

18. La comunicación, que implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad, puede adoptar la forma de manuales de políticas, manuales contables y de información financiera y circulares. La comunicación también puede ser realizada por vía electrónica, verbal y a través de las actuaciones de la dirección.

19. La comunicación por la entidad de las funciones y responsabilidades y de las cuestiones significativas relacionadas con la información financiera implica proporcionar conocimiento de las funciones y responsabilidades individuales del sistema de control interno de la entidad relevante para la información financiera. Puede comprender cuestiones tales como el grado de conocimiento que tiene el personal sobre el modo en que sus actividades, en el sistema de información, se relacionan con el trabajo de otras personas, así como los medios para informar sobre las excepciones a un nivel superior adecuado dentro de la entidad.

Actividades de control

20. Los controles en el componente de actividades de control se identifican de conformidad con el apartado 26. Dichos controles incluyen controles de procesamiento de la información y controles generales de TI, pudiendo ambos ser de naturaleza manual o automatizada. Cuanto mayor sea la extensión de los controles automatizados, o de los controles en los que participa algún proceso automatizado, que utilice la dirección y en los que confíe en relación con su información financiera, más importante puede llegar a ser para la entidad implementar controles generales de TI que traten el funcionamiento continuo de los aspectos automatizados de los controles de procesamiento de la información. Los controles en el componente de actividades de control pueden concernir a:
    - *Autorizaciones y aprobaciones*. Una autorización afirma que una transacción es válida (es decir, representa un hecho económico real o pertenece a la política de la entidad). Por lo general, una autorización consiste en una aprobación por un nivel superior de la dirección o en la verificación y la determinación de que la transacción es válida. Por ejemplo, un supervisor aprueba un informe de gastos después de revisar si los gastos parecen razonables y son conformes a las políticas. Un ejemplo de aprobación automatizada se da cuando el coste unitario en una factura se

compara automáticamente con el correspondiente coste unitario del pedido con un nivel de tolerancia preestablecido. Las facturas que están dentro del nivel de tolerancia se aprueban automáticamente para su pago. Las facturas que están fuera del nivel de tolerancia se marcan para una investigación adicional.

- *Conciliaciones* — Las conciliaciones comparan dos o más elementos de datos. Si se identifican diferencias, se llevan a cabo actuaciones para que sean acordes. Por lo general, las conciliaciones tratan la integridad o la exactitud del procesamiento de transacciones.
- *Verificaciones*– Las verificaciones comparan dos o más elementos entre sí o comparan un elemento con una política, y probablemente impliquen una actuación de seguimiento cuando los dos elementos no son iguales o el elemento no es congruente con la política. Las verificaciones tratan, por lo general, la integridad, exactitud o validez del procesamiento de transacciones.
- *Controles físicos o lógicos, incluidos los que tratan la seguridad de los activos frente al acceso, adquisición, uso o venta no autorizados.* Controles que engloban:
    - La seguridad física de los activos, incluidas las salvaguardas adecuadas, tales como instalaciones con medidas de seguridad para el acceso a los activos y a los registros.
    - La autorización del acceso a los programas informáticos y a los archivos de datos (es decir, acceso lógico).
    - El recuento periódico y la comparación con las cantidades mostradas en los registros de control (por ejemplo, la comparación de los recuentos de efectivo, valores y existencias con los registros contables).

  El grado en que los controles físicos cuya finalidad es prevenir el robo de los activos son relevantes para la fiabilidad de la preparación de los estados financieros depende de circunstancias tales como si existe una alta susceptibilidad de los activos a la apropiación indebida.
- *Segregación de funciones.* La asignación a diferentes personas de las responsabilidades relativas a la autorización de las transacciones, al registro de las transacciones y al mantenimiento de la custodia de los activos. La finalidad de la segregación de funciones es reducir las oportunidades de que cualquier persona esté en una situación que le permita a la vez cometer y ocultar errores o fraude en el curso normal de sus funciones.

  Por ejemplo, un gerente que autoriza ventas a crédito no es responsable de llevar los registros de cuentas a cobrar o de manejar cobros en efectivo. Si una sola persona puede realizar todas estas actividades podría, por ejemplo, crear una venta ficticia que podría no ser detectada. Del mismo modo, los vendedores no deberían poder modificar archivos de precios de los productos o porcentajes de comisión.

  En algunos casos la segregación no es práctica, eficaz en términos de coste o factible. Por ejemplo, las entidades de pequeña dimensión y menos complejas pueden no disponer de los recursos suficientes para lograr la segregación ideal, y el coste de contratar personal adicional puede ser prohibitivo. En estas situaciones, es posible que la dirección establezca controles alternativos. En el ejemplo anterior, si el vendedor puede modificar los archivos de precios de los productos, se puede establecer una actividad de control de detección consistente en que personal no relacionado con la función de ventas revise periódicamente si el vendedor ha modificado los precios y, en su caso, en qué circunstancias.

21. Algunos controles pueden depender de la existencia de controles de supervisión adecuados establecidos por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad.

Por ejemplo, los controles de autorización pueden delegarse de acuerdo con directrices establecidas, tales como criterios de inversión fijados por los responsables del gobierno de la entidad; por el contrario, las transacciones no rutinarias, tales como adquisiciones o desinversiones importantes, pueden requerir una aprobación específica a un nivel alto, incluso en algunos casos por parte de los accionistas.

Limitaciones del control interno

22. El sistema de control interno de la entidad, por muy eficaz que sea, solo puede proporcionar a la entidad una seguridad razonable del cumplimiento de sus objetivos de información financiera. La probabilidad de que se cumplan se ve afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Estas incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el sistema de control interno de la entidad puede dejar de funcionar debido al error humano. Por ejemplo, puede haber un error en el diseño o el cambio de un control interno. Del mismo modo, el funcionamiento de un control puede no ser eficaz, como sucede en el caso de que la información producida para los fines del sistema de control interno de la entidad (por ejemplo, un informe de excepciones) no se utilice de manera eficaz porque la persona responsable de la revisión de la información no comprenda su finalidad o no adopte las medidas adecuadas.

23. Además, se pueden sortear los controles por colusión entre dos o más personas o por la inadecuada elusión de los controles por parte de la dirección. Por ejemplo, la dirección puede suscribir acuerdos paralelos con clientes que alteren los términos y condiciones de los contratos de venta estándar de la entidad, lo que puede producir un reconocimiento de ingresos incorrecto. Asimismo, se pueden eludir o invalidar filtros de una aplicación de TI diseñados para detectar e informar sobre transacciones que superen determinados límites de crédito.

24. Por otro lado, en el diseño e implementación de los controles, la dirección puede realizar juicios sobre la naturaleza y extensión de los controles que decide implementar y sobre la naturaleza y extensión de los riesgos que decide asumir.

Anexo 4

(Ref: Apartados 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Consideraciones para el conocimiento de la función de auditoría interna de la entidad

En este anexo se proporcionan consideraciones adicionales para el conocimiento de la función de auditoría interna de una entidad cuando existe dicha función.

Objetivos y alcance de la función de auditoría interna

1. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus dentro de la organización, así como su autoridad y rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión, complejidad y estructura de la entidad y de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. Es posible que estas cuestiones estén establecidas en un reglamento de la auditoría interna o en sus términos de referencia.

2. Las responsabilidades de la función de auditoría interna pueden incluir la aplicación de procedimientos y la valoración de sus resultados con el fin de proporcionar seguridad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el diseño y efectividad de los procesos de gestión del riesgo, del sistema de control interno de la entidad y de sus procesos de gobierno. En este caso, la función de auditoría interna puede desempeñar un papel importante en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad. Sin embargo, es posible que las responsabilidades de la función de auditoría interna se centren en la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones, en cuyo caso, el trabajo de la función de auditoría interna puede no estar directamente relacionado con la información financiera de la entidad.

Indagaciones ante la función de auditoría interna

3. En el caso de que la entidad disponga de una función de auditoría interna, las indagaciones ante las personas adecuadas pertenecientes a esa función pueden proporcionar información útil para la obtención por el auditor de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, y para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. En la realización de su trabajo, es probable que la función de auditoría interna haya obtenido información acerca de las operaciones y riesgos de negocio de la entidad y que disponga de hallazgos basados en dicho trabajo, tales como deficiencias de control o riesgos identificados, que pueden proporcionar datos valiosos para el conocimiento por el auditor de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable, del sistema de control interno de la entidad, y para sus valoraciones del riesgo u otros aspectos de la auditoría. En consecuencia, las indagaciones se realizan con independencia de si el auditor tiene o no tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización, de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión[73]. Otras indagaciones especialmente relevantes pueden tratar de cuestiones que la función de auditoría interna haya comunicado a los responsables del gobierno de la entidad y de los resultados del proceso de valoración del riesgo obtenidos por la propia función.

4. Si, sobre la base de las respuestas a las indagaciones del auditor, parece que existan hallazgos que puedan ser relevantes para la información financiera de la entidad y para la auditoría de los estados financieros, el auditor puede considerar adecuado leer los

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

correspondientes informes de la función de auditoría interna. Como ejemplos de informes de la función de auditoría interna que pueden ser relevantes se incluyen sus documentos de estrategia y planificación, así como los informes preparados para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad en los que se describen los hallazgos de las revisiones realizadas por la función de auditoría interna.

5. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240[74], si la función de auditoría interna proporciona al auditor información relativa a algún fraude, indicio de fraude o denuncia de fraude, el auditor lo tendrá en cuenta en su identificación del riesgo de incorrección material debida a fraude.

6. Las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna ante 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.

Consideración de la función de auditoría interna para el conocimiento del entorno de control

7. Para el conocimiento del entorno de control, el auditor puede considerar el modo en que la dirección ha respondido a los hallazgos y recomendaciones de la función de auditoría interna en relación con deficiencias identificadas del control relevantes para la preparación de los estados financieros, incluido si dichas respuestas se han implementado y el modo en que lo han sido, así como, si con posterioridad, han sido evaluadas por la función de auditoría interna.

Conocimiento de la función que cumple la función de auditoría interna en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno

8. Si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de obtención de un grado de seguridad de la función de auditoría interna está relacionada con el proceso de información financiera de la entidad, el auditor también puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por él en la obtención de evidencia de auditoría o bien para reducir su extensión. Puede ser más probable que los auditores puedan utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de la entidad cuando se evidencie, por ejemplo, sobre la base de su experiencia de auditorías anteriores o en sus procedimientos de valoración del riesgo, que la entidad cuenta con una función de auditoría interna dotada de recursos adecuados y apropiados en relación con la complejidad de la entidad y la naturaleza de sus operaciones, y que informa directamente a los responsables del gobierno de la entidad.

9. Si sobre la base de su conocimiento preliminar de la función de auditoría interna, el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de los auditores internos para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar, o bien para reducir su extensión es de aplicación la NIA 610 (Revisada 2013).

10. Como se comenta con más detalle en la NIA 610 (Revisada 2013), las actividades de la función de auditoría interna se diferencian de otros controles de seguimiento que puedan ser relevantes para la información financiera, tales como revisiones de información contable de gestión diseñadas para contribuir al modo en que la entidad previene o detecta incorrecciones.

11. El establecimiento de una comunicación con las personas adecuadas dentro de la función de auditoría interna de la entidad al comienzo del encargo y el mantenimiento de esa

[74] NIA 240, apartado 19

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[75], así como que preste una atención especial a la información que pueda cuestionar la fiabilidad de documentos y respuestas a indagaciones que vayan a ser utilizadas como evidencia de auditoría. En consecuencia, la comunicación con la función de auditoría interna durante todo el encargo puede proporcionar oportunidades para que los auditores internos pongan en conocimiento del auditor esa información. El auditor puede entonces tener en cuenta esa información en su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

[75] NIA 200, apartado 7

Anexo 5

(Ref: Apartados 25 (a), 26(b)– (c)), A94, A166–A172)

Consideraciones para el conocimiento de las Tecnologías de la Información (TI)

En este anexo se proporcionan cuestiones adicionales que el auditor puede considerar para el conocimiento de la utilización de las TI en su sistema de control interno.

Conocimiento de la utilización de tecnologías de la información en los componentes del sistema de control interno de la entidad

1. El sistema de control interno de la entidad contiene elementos manuales y automatizados (es decir, controles manuales y automatizados y otros recursos utilizados en el sistema de control interno de la entidad). La combinación por la entidad de elementos manuales y automatizados varía según la naturaleza y complejidad de la utilización de las TI por la entidad. La utilización por la entidad de TI afecta al modo en que la información relevante para la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable se procesa, almacena y comunica y, en consecuencia, afecta al modo en que se diseña e implementa el sistema de control interno de la entidad. Cada componente del sistema de control interno de la entidad puede utilizar un cierto nivel de TI.

   Por lo general, las TI son beneficiosas para el sistema de control interno de la entidad, al permitirle:

   - aplicar de manera congruente las normas de negocio predefinidas y realizar cálculos complejos en el procesamiento de grandes volúmenes de transacciones o de datos;
   - mejorar la oportunidad, disponibilidad y exactitud de la información;
   - facilitar un análisis adicional de la información;
   - mejorar la capacidad para hacer un seguimiento del resultado de las actividades de la entidad y de sus políticas y procedimientos;
   - reducir el riesgo de que los controles se sorteen y
   - mejorar la capacidad de lograr una segregación de funciones efectiva mediante la implementación de controles de seguridad en las aplicaciones de TI, bases de datos y sistemas operativos;

2. Las características de los elementos manuales o automatizados son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por el auditor y para los procedimientos posteriores de auditoría basados en dicha valoración. Los controles automatizados pueden resultar más fiables que los manuales debido a que no pueden ser fácilmente evitados, ignorados o eludidos y también a que están menos expuestos a simples errores y equivocaciones. Los controles automatizados pueden ser más eficaces que los controles manuales en las siguientes circunstancias:

   - Un número elevado de transacciones recurrentes, o bien en situaciones en las que los errores que se puedan anticipar o predecir pueden prevenirse, o detectarse y corregirse, mediante la automatización.
   - Controles en los que los modos específicos de realizar el control se pueden diseñar y automatizar adecuadamente.

Conocimiento de la utilización por la entidad de tecnologías de la información en el sistema de información (Ref: Apartado 25(a))

3. El sistema de control interno de la entidad puede incluir la utilización de elementos

manuales y automatizados que también afecten al modo en que se inician, registran y procesan las transacciones y se informa sobre ellas. En especial, los procedimientos para iniciar, registrar y procesar las transacciones e informar sobre ellas se pueden aplicar mediante las aplicaciones de TI utilizadas por la entidad y por el modo en que las ha configurado. Además, los registros documentados en papel pueden ser sustituidos o complementados por registros en formato digital.

4. En la obtención de conocimiento del entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información, el auditor obtiene información acerca de la naturaleza y las características de las aplicaciones de TI que se utilizan, así como acerca de la infraestructura de TI en las que se sustentan y de las TI. El siguiente cuadro incluye ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar en la obtención de conocimiento del entorno de TI e incluye ejemplos de características habituales de entornos de TI basadas en la complejidad de las aplicaciones de TI utilizadas en el sistema de información de la entidad. No obstante, dichas características son indicativas y pueden diferir dependiendo de la naturaleza de las aplicaciones específicas de TI utilizadas por la entidad.

	Ejemplos de características habituales de:		
	Software comercial no complejo	Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos	Aplicaciones grandes o complejas (por ejemplo, sistemas de planificación de recursos (EPR))
Cuestiones relacionadas con el grado de automatización y la utilización de datos:			
• Extensión de los procedimientos automatizados para el procesamiento y su complejidad, incluido, si existe procesamiento altamente automatizado, sin soporte papel.	N/A	N/A	Procedimientos automatizados extensos y a menudo complejos
• Grado en que la entidad confía en informes generados por el sistema en el procesamiento de la información.	Lógica para la generación automatizada de informes sencilla	Lógica para la generación automatizada de informes relevantes sencilla	Lógica para la generación automatizada de informes compleja; Software de redacción de informes

	Ejemplos de características habituales de:		
• Forma en que se introducen los datos (es decir, introducción manual, introducción por el cliente o por el proveedor, descarga de archivos)	Introducción manual de datos	Número reducido de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas sencillas	Elevado número de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas complejas
• Modo en que las TI facilitan las comunicaciones entre aplicaciones, bases de datos u otros aspectos del entorno de TI, interna y externamente, según corresponda, mediante comunicaciones automatizadas entre sistemas.	No existen comunicaciones automatizadas (solo introducciones manuales)	Número reducido de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas sencillas	Elevado número de introducciones de datos o comunicaciones automatizadas complejas
• El volumen y la complejidad de datos en formato digital que son procesados por el sistema de información, incluido si los registros contables u otra información se almacenan en formato digital y la ubicación de los datos almacenados.	Volumen de datos reducido o datos sencillos que se pueden verificar manualmente; datos disponibles localmente	Volumen de datos reducido o datos sencillos	Gran volumen de datos o datos complejos; almacenes de datos[76], utilización de proveedores de servicios de TI (por ejemplo, almacenamiento por terceros o alojamiento de datos)
Cuestiones relacionadas con las aplicaciones y con la infraestructura de TI:			
• El tipo de aplicación (por ejemplo, una aplicación comercial poco o nada	Aplicación adquirida poco o nada	Aplicación adquirida o aplicaciones EPR sencillas heredadas o	Aplicaciones desarrolladas a medida o EPR más

[76] Un almacén de datos se describe, por lo general, como un depósito central de datos integrados procedentes de una o varias fuentes (tal como múltiples bases de datos) a partir de los que se pueden generar informes o que pueden ser utilizados por la entidad para otras actividades de análisis de datos. Un redactor de informes es una aplicación de TI que se utiliza para extraer datos de una o de varias fuentes (como de un almacén de datos, de una base de datos o de una aplicación de TI) y presentar los datos en un formato determinado.

	Ejemplos de características habituales de:		
personalizada o una aplicación altamente personalizada o altamente integrada que pueden haber sido adquiridas y personalizadas o desarrolladas internamente).	personalizada	de gama baja poco o nada personalizadas	complejas significativamente personalizadas
• La complejidad de la naturaleza de las aplicaciones de TI y la infraestructura de TI subyacente.	Soluciones pequeñas, para ordenador portátil o basadas en una arquitectura cliente servidor	Ordenador central maduro y estable, arquitectura cliente-servidor pequeña o sencilla, software en la nube	Ordenador central complejo, arquitectura cliente-servidor de gran dimensión o compleja, orientado a la web, infraestructura de servicios en la nube
• Si se acude a un tercero para el alojamiento o si se subcontratan las TI	Si las TI se subcontratan, proveedor de servicios competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de servicios en la nube)	Si las TI se subcontratan, proveedor de servicios competente, maduro y probado (por ejemplo, proveedor de servicios en la nube)	Proveedor de servicios competente, maduro y probado para determinadas aplicaciones y proveedor nuevo o emergente para otras
• Si la entidad está utilizando tecnologías emergentes que afectan a su información financiera	No se utilizan tecnologías emergentes	Se utilizan tecnologías emergentes de modo limitado en algunas aplicaciones	Utilización mixta de tecnologías emergentes entre plataformas
Cuestiones relacionadas con los procesos de TI:			
• El personal que participa en el mantenimiento del entorno de TI (número y grado de cualificación de los recursos de soporte a las TI que gestionan la seguridad y los cambios al entorno	Poco personal con conocimientos limitados de TI para procesar las actualizaciones del proveedor y gestionar el	Número limitado de personas con cualificaciones en TI/dedicado a las TI	Departamentos destinados a TI con personal cualificado, incluidas habilidades de programación

	Ejemplos de características habituales de:		
de las TI).	acceso		
• La complejidad de los procesos para gestionar los derechos de acceso.	Una sola persona con acceso administrativo gestiona los derechos de acceso	Pocas personas con acceso administrativo gestionan los derechos de acceso	Procesos complejos gestionados por el departamento de TI para los derechos de acceso
• La complejidad de la seguridad sobre el entorno de las TI, incluida la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, bases de datos y otros aspectos del entorno de TI a los riesgos informáticos, especialmente cuando existen transacciones por la web o transacciones en las que intervienen comunicaciones (interfaces) automatizadas externas.	Acceso sencillo en las propias oficinas sin elementos orientados a la web externos	Algunas aplicaciones basadas en la web con una seguridad principalmente sencilla, basada en funciones	Numerosas plataformas con acceso basado en la web y modelos de seguridad complejos
• Si se han realizado cambios en los programas relativos al modo en que se procesa la información y la extensión de dichos cambios durante el periodo	Software comercial sin ningún código fuente instalado	Algunas aplicaciones comerciales sin código fuente y otras aplicaciones maduras con un número reducido de cambios o con cambios sencillos; desarrollo de sistemas tradicionales a lo largo de su vida útil	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año
• La extensión del cambio en el entorno de TI (por ejemplo, nuevos aspectos del entorno de TI o cambios significativos en las aplicaciones de TI o en la infraestructura de TI subyacente).	Cambios limitados a actualizaciones de versiones de software comercial	Los cambios consisten en actualizaciones de versiones de software comercial, actualizaciones de versiones de EPR o mejoras en sistemas heredados	Cambios nuevos, numerosos o complejos, varios ciclos de desarrollo cada año, importante personalización de EPR
• Si se ha realizado una	Actualizaciones	Actualizaciones	Actualización

	Ejemplos de características habituales de:		
importante conversión de datos durante el periodo y, en su caso, la naturaleza y significatividad de los cambios realizados, y el modo se ha efectuado la conversión.	de software proporcionadas por el proveedor; La actualización no cuenta con posibilidades de conversión de datos	menores para aplicaciones de software comercial con una conversión limitada de datos	importante de la versión, nuevo lanzamiento, cambio de plataforma

Tecnologías emergentes

5. Es posible que las entidades utilicen tecnologías emergentes (por ejemplo, blockchain, robótica o inteligencia artificial) porque dichas tecnologías pueden ofrecer oportunidades específicas para incrementar las eficacias operativas o mejorar la información financiera. Cuando se utilizan tecnologías emergentes en el sistema de información de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros, el auditor puede incluir esas tecnologías en la identificación de aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. Mientras que las tecnologías emergentes pueden parecer más sofisticadas o complejas comparadas con las tecnologías existentes, las responsabilidades del auditor en relación con las aplicaciones de TI y los controles generales de TI identificados de conformidad con el apartado 26(b)–(c) permanecen invariables.

Graduación

6. Es posible que la obtención de conocimiento del entorno de TI de una entidad se pueda realizar con mayor facilidad para una entidad menos compleja que utiliza un software comercial y cuando la entidad no tiene acceso al código fuente para realizar ningún cambio en los programas. Dichas entidades pueden no contar con recursos destinados a las TI pero sí puede haber una persona que tenga asignada la función de administradora para conceder acceso a los empleados o instalar actualizaciones de las aplicaciones de TI proporcionadas por el proveedor. Las cuestiones específicas que puede considerar el auditor para el conocimiento de un paquete de software comercial de contabilidad, que puede ser la única aplicación de TI utilizada por una entidad menos compleja en su sistema de información, pueden incluir:

   - el grado en que el software está bien implantado y tiene la reputación de ser fiable;
   - hasta qué punto puede la entidad modificar el código fuente del software para añadir módulos adicionales (es decir, software complementario) al software básico o efectuar cambios directos a los datos;
   - la naturaleza y la extensión de las modificaciones que se han hecho en el software. Aunque una entidad no pueda modificar el código fuente del software, muchos paquetes de software permiten su configuración (por ejemplo, determinar o corregir parámetros). Esto normalmente no implica modificaciones del código fuente; no obstante, el auditor puede considerar el grado en que la entidad puede configurar el software al considerar la integridad y exactitud de la información producida por el software que se utiliza como evidencia de auditoría; y
   - el grado en que se puede acceder directamente a los datos relacionados con la preparación de los estados financieros (es decir, acceso directo a la base de datos sin utilizar la aplicación de TI) y el volumen de datos que se procesa. Cuanto mayor sea el volumen de datos, más probable será que la entidad pueda necesitar

controles que traten el mantenimiento de la integridad de los datos, lo que puede incluir controles generales de TI sobre el acceso no autorizado y cambios a los datos.

7. Los entornos de TI complejos pueden incluir aplicaciones de TI altamente personalizadas o integradas y puede, en consecuencia, ser necesario un mayor esfuerzo para su conocimiento. Los procesos de información financiera o las aplicaciones de TI pueden estar integradas en otras aplicaciones de TI. Dicha integración puede involucrar aplicaciones de TI que se utilizan en las actividades empresariales de la entidad y que proporcionan información a las aplicaciones de TI relevantes para los flujos de transacciones y el procesamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En esas circunstancias, determinadas aplicaciones de TI utilizadas en las actividades empresariales de la entidad pueden ser relevantes también para la preparación de los estados financieros. Los entornos de TI complejos pueden también requerir departamentos dedicados a TI que cuenten con procesos de TI estructurados sustentados por personal con habilidades en el desarrollo de software y en el mantenimiento del entorno de TI. En otros casos, la entidad puede emplear proveedores de servicios internos o externos para gestionar algunos aspectos de su entorno de TI o procesos de TI dentro del mismo (por ejemplo, alojamiento por terceros).

Identificación de las aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI

8. Mediante el conocimiento de la naturaleza y complejidad del entorno de TI de la entidad, incluida la naturaleza y extensión de los controles de procesamiento de la información, el auditor puede determinar las aplicaciones de TI en las que confía la entidad para procesar con exactitud la información financiera y para mantener su integridad. La identificación de las aplicaciones de TI en las que confía la entidad puede influir en la decisión del auditor de comprobar los controles automatizados en dichas aplicaciones de TI, suponiendo que esos controles automatizados responden a riesgos identificados de incorrección material. Por el contrario, si la entidad no está confiando en una aplicación de TI, es poco probable que los controles automatizados dentro de dicha aplicación sean adecuados o suficientemente precisos a efectos de comprobaciones de eficacia operativa. Los controles automatizados que se puedan identificar de conformidad con el apartado 26(b) pueden incluir, por ejemplo, controles de cálculos o datos de entrada automatizados, de procesamiento y de datos de salida, como el cotejo triple de una orden de compra, albarán del proveedor y factura del proveedor. Cuando el auditor haya identificado controles automatizados y determine mediante la obtención de conocimiento del entorno de TI que la entidad confía en la aplicación de TI que incluye esos controles automatizados, puede ser más probable que el auditor identifique la aplicación de TI como sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

9. En la consideración de si las aplicaciones de TI para las que el auditor haya identificado controles automatizados están sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es probable que el auditor considere si, y en qué grado, la entidad podría tener acceso al código fuente que permite a la dirección realizar cambios en los programas a esos controles o en las aplicaciones de TI. El grado en que la entidad realiza cambios en los programas o en la configuración y el grado en que los procesos de TI para esos cambios están formalizados también pueden ser consideraciones relevantes. También es probable que el auditor considere el riesgo de accesos o de cambios en los datos inadecuados.

10. Los informes generados por el sistema que el auditor puede tener previsto utilizar como evidencia de auditoría pueden incluir, por ejemplo, un informe de la antigüedad de las cuentas de clientes o un informe de valoración de las existencias. Para dichos informes, el auditor puede obtener evidencia de auditoría sobre su integridad y exactitud aplicando procedimientos sustantivos a los datos de entrada y de salida del informe. En otros casos, es posible que el auditor tenga previsto comprobar la eficacia operativa de los controles

sobre la preparación y el mantenimiento del informe, en cuyo caso es probable que la aplicación de TI que lo genera esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI. Además de comprobar la integridad y exactitud del informe, el auditor puede tener previsto comprobar la eficacia operativa de los controles generales de TI que responden a los riesgos de cambios inadecuados, o no autorizados, en los programas o cambios de datos en el informe.

11. Algunas aplicaciones de TI pueden incluir una funcionalidad para la redacción de informes, mientras que algunas entidades pueden utilizar también aplicaciones separadas de redacción de informes (es decir, redactores de informes). En esos casos, puede ser necesario que el auditor determine las fuentes de informes generados por el sistema (es decir, la aplicación que prepara el informe y las fuentes de los datos utilizados por el informe) para determinar las aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

12. Las fuentes de datos utilizadas por las aplicaciones de TI pueden ser bases de datos a las que, por ejemplo, solo se puede acceder a través de la aplicación de TI o por personal de TI con permisos de administrador de base de datos. En otros casos, la fuente de datos puede ser un almacén de datos que puede a su vez ser considerado aplicación de TI sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI.

13. Es posible que el auditor haya identificado un riesgo para el cual los procedimientos sustantivos por sí solos no son suficientes debido a la utilización por la entidad de un procesamiento de las transacciones muy automatizado y sin papel, lo que puede involucrar múltiples aplicaciones de TI integradas. En esas circunstancias, los controles identificados por el auditor probablemente incluyan controles automatizados. Además, la entidad puede estar confiando en controles generales de TI para mantener la integridad de las transacciones que se procesan y de otra información que se utiliza en el procesamiento. En esos casos, las aplicaciones de TI que intervienen en el procesamiento y en el almacenamiento de la información probablemente estén sujetas a riesgos por la utilización de TI.

Cálculos realizados por el usuario final

14. A pesar de que la evidencia de auditoría también puede adoptar la forma de datos generados por el sistema que se utilizan en un cálculo realizado en una herramienta de usuario final (por ejemplo, hojas de cálculo o bases de datos sencillas), dichas herramientas no se identifican habitualmente como aplicaciones de TI en el contexto del apartado 26(b). El diseño y la implementación de controles sobre el acceso y los cambios a las herramientas de cálculo realizados por el usuario final puede ser difícil y dichos controles pocas veces son equivalentes a los controles generales de TI o tan eficaces como estos. En cambio, el auditor puede considerar una combinación de controles de procesamiento de la información, teniendo en cuenta el propósito y la complejidad de los cálculos realizados por el usuario final, tales como:

- controles de procesamiento de la información relativos al inicio y procesamiento de los datos fuente, incluidos los controles automatizados o los controles de comunicaciones automatizadas entre aplicaciones hasta el punto del que se extraen los datos (es decir, el almacén de datos);
- controles para comprobar que la lógica funciona según lo previsto, por ejemplo, controles que “comprueban” la extracción de datos, tal como la conciliación del informe con los datos de los que se obtuvo, comparando datos individuales del informe con los de la fuente y viceversa, y controles para comprobar las fórmulas o macros; o
- utilización de herramientas informáticas de validación, que comprueban sistemáticamente las fórmulas o las macros, tales como herramientas de integridad

de hojas de cálculo.

Graduación

15. La capacidad de la entidad para mantener la integridad de la información almacenada y procesada en el sistema de información puede variar en función de la complejidad y del volumen de las correspondientes transacciones y demás información. Cuanto mayor sea la complejidad y el volumen de datos que sustenta un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar significativos, menos probable será que la entidad mantenga la integridad de esa información sólo a través de controles de procesamiento de la información (por ejemplo, controles de entradas y salidas o controles de revisión). También se vuelve menos probable que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de esa información sólo a través de procedimientos sustantivos cuando se utiliza como evidencia de auditoría. En algunas circunstancias, cuando es menor el volumen y la complejidad de las transacciones, es posible que la dirección disponga de un control de procesamiento de la información suficiente para verificar la exactitud e integridad de los datos (por ejemplo, se pueden conciliar órdenes de venta individuales procesadas y facturadas con la copia impresa introducida originariamente en la aplicación de TI). Cuando la entidad confía en controles generales de TI para mantener la integridad de cierta información utilizada por las aplicaciones de TI, el auditor puede determinar que las aplicaciones de TI que mantienen esa integridad están sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI.

Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI	Ejemplos de características de una aplicación de TI que probablemente esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI
• Aplicaciones independientes. • El volumen de datos (transacciones) no es significativo. • La funcionalidad de la aplicación no es compleja. • Cada transacción está soportada por documentación impresa original.	• Las aplicaciones están intercomunicadas. • El volumen de datos (transacciones) es significativo. • La funcionalidad de la aplicación es compleja porque: ○ la aplicación inicia automáticamente las transacciones y ○ hay una gran variedad de cálculos complejos que subyacen a las entradas automatizadas.
Es probable que la aplicación de TI no esté sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI porque: • El volumen de datos no es significativo y, en consecuencia, la dirección no confía en controles generales de TI para procesar o mantener los datos.	La aplicación de TI está sujeta a riesgos derivados de la utilización de TI porque: • La dirección confía en un sistema de aplicaciones para el procesamiento o el mantenimiento de los datos porque el volumen de datos es significativo.
• La dirección no confía en controles automatizados o en otra funcionalidad automatizada. El auditor no ha	• La dirección confía en el sistema de aplicaciones para ejecutar ciertos controles automatizados que el auditor

identificado controles automatizados de conformidad con el apartado 26(a). • Aunque la dirección utiliza informes generados por el sistema en sus controles, no confía en esos informes. Por el contrario, concilia los informes con la documentación impresa y verifica los cálculos incluidos en los informes. • El auditor comprobará directamente la información producida por la entidad que vaya a ser utilizada como evidencia de auditoría.	también ha identificado.

Otros aspectos del entorno de TI sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI

16. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, es habitual que otros aspectos del entorno de TI estén sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI. La infraestructura de TI comprende las bases de datos, el sistema operativo y la red. Las bases de datos almacenan los datos utilizados por las aplicaciones de TI y pueden consistir en numerosas tablas de datos interrelacionadas. También se puede acceder a los datos de las bases de datos directamente mediante sistemas de TI de gestión de bases de datos o mediante otro personal con permisos de administradores de bases de datos. El sistema operativo es responsable de la gestión de las comunicaciones entre el hardware, las aplicaciones de TI y otro software utilizado en la red. Como tales, se puede acceder a las aplicaciones de TI y a las bases de datos a través del sistema operativo. Se utiliza una red en la infraestructura de TI para transmitir datos y compartir información, recursos y servicios a través de una conexión de comunicaciones común. La red también establece habitualmente una capa de seguridad lógica (facilitada por el sistema operativo) para el acceso a los recursos subyacentes.

17. Cuando el auditor identifica aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI, la base o bases de datos en las que se almacenan los datos procesados por una aplicación de TI identificada, habitualmente, se identifica también como tal. Del mismo modo, debido a que la capacidad de funcionar de una aplicación de TI a menudo depende del sistema operativo y a que se puede acceder a las aplicaciones de TI y a las bases de datos desde el sistema operativo, el sistema operativo está habitualmente sujeto a riesgos derivados de la utilización de TI. Se puede identificar la red cuando es un punto central de acceso a las TI identificadas y a las correspondientes bases de datos, cuando una aplicación de TI interactúa con proveedores o con terceros a través de internet o cuando el auditor identifica aplicaciones orientadas a la web de TI.

Identificación de riesgos derivados de la utilización de TI y controles generales de TI

18. Algunos ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI incluyen riesgos relacionados con una confianza indebida en aplicaciones de TI que están procesando datos de manera inexacta, que procesan datos inexactos, o ambos, tales como

- Accesos no autorizados a los datos que pueden producir la destrucción de datos o cambios indebidos de ellos, incluido el registro de transacciones no autorizadas o inexistentes, o un registro inexacto de las transacciones. Pueden producirse riesgos específicos cuando múltiples usuarios acceden a una misma base de datos.
- La posibilidad de que el personal del departamento de TI obtenga permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, dejando así de funcionar

la segregación de funciones.

- Cambios no autorizados en los datos de los archivos maestros.
- Cambios no autorizados a aplicaciones de TI o a otros aspectos del entorno de TI.
- No realizar cambios necesarios a aplicaciones de TI o a otros aspectos del entorno de TI.
- Intervención manual inadecuada.
- Pérdida potencial de datos o incapacidad de acceder a los datos del modo requerido.

19. La consideración por el auditor del acceso no autorizado puede incluir riesgos relacionados con el acceso no autorizado de personal interno o de terceros (que, a menudo, se denomina riesgos de ciberseguridad). Dichos riesgos pueden no afectar directamente a la información financiera ya que el entorno de IT de la entidad puede comprender también aplicaciones de IT y datos relacionados que tratan necesidades operativas o de cumplimiento. Es importante recordar que los ciber-incidentes ocurren habitualmente en primer lugar a través de las capas del perímetro y de la red interna, que tienden a estar más alejadas de la aplicación de TI, de la base de datos y de los sistemas operativos que afectan a la preparación de los estados financieros. En consecuencia, si se ha identificado información acerca de un fallo de seguridad, el auditor, por lo general, considera hasta qué punto ese fallo tiene el potencial de afectar a la información financiera. Si puede haber sido afectada la información financiera, el auditor puede decidir obtener conocimiento y comprobar los correspondientes controles para determinar el posible impacto o el alcance de incorrecciones potenciales materiales en los estados financieros o puede determinar que la entidad ha revelado información suficiente en relación con dicho fallo de seguridad.

20. Además, es posible que las disposiciones legales y reglamentarias que puedan tener un efecto directo o indirecto en los estados financieros de la entidad contengan normas de protección de datos. La consideración del cumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias, de conformidad con la NIA 250 (Revisada), puede incluir la obtención de conocimiento de los procesos de TI de la entidad y de los controles de TI que la entidad ha implementado para tratar las disposiciones legales o reglamentarias.

21. Los controles generales de TI se implementan para responder a los riesgos derivados de la utilización de TI. En consecuencia, el auditor utiliza el conocimiento obtenido acerca de las aplicaciones de TI identificadas y otros aspectos del entorno de TI y los correspondientes riesgos derivados de la utilización de TI para determinar qué controles generales de TI identificar. En algunos casos, una entidad puede utilizar procesos de TI comunes en su entorno de TI o entre ciertas aplicaciones de TI, en cuyo caso se pueden identificar riesgos comunes derivados de la utilización de TI y controles generales de TI.

22. Por lo general, es probable que se identifique un mayor número de controles generales de TI relacionados con aplicaciones de TI y bases de datos que con otros aspectos del entorno de TI. Esto es así porque estos aspectos son los más estrechamente relacionados con el procesamiento y almacenamiento de la información en el sistema de información de la entidad. En la identificación de controles generales de TI, el auditor puede tener en cuenta controles sobre actuaciones tanto de los usuarios finales como del personal de TI de la entidad o de los proveedores de servicios de TI.

23. En el **Anexo 6** se proporciona una explicación adicional de la naturaleza de los controles generales de TI que se implementan habitualmente para distintos aspectos del entorno de TI. Se proporcionan además, ejemplos de controles generales de TI para distintos procesos de TI.

Anexo 6

(Ref: Apartados 26(c), A173–A174)

Consideraciones para el conocimiento de los controles generales de TI

En este anexo se proporcionan cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta para el conocimiento de los controles generales de TI

1. La naturaleza de los controles generales de TI que se implementan habitualmente para cada uno de los aspectos del entorno de TI:

   (a) Aplicaciones

   Los controles generales de TI en la capa de aplicación de TI estarán correlacionados con la naturaleza y extensión de las funcionalidades de la aplicación y con las vías de acceso permitidas en la tecnología. Por ejemplo, serán relevantes más controles en el caso de aplicaciones de TI altamente integradas con opciones de seguridad complejas que en una aplicación de TI heredada que apoya un número reducido de saldos contables con métodos de acceso únicamente a través de transacciones.

   (b) Base de datos

   Los controles generales de TI en la capa de base de datos normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con actualizaciones no autorizadas de información financiera en la base de datos mediante el acceso directo a las bases de datos o la ejecución de una secuencia de comandos (script) o de un programa.

   (c) Sistema operativo

   Los controles generales de TI en la capa de sistema operativo normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con el acceso como administrador, lo que puede facilitar la elusión de otros controles. Esto incluye actuaciones como comprometer las credenciales de otro usuario, añadir usuarios nuevos no autorizados, descargar software malicioso (malware) o ejecutar secuencias de comandos (scripts) u otros programas no autorizados.

   (d) Red

   Los controles generales de TI en la capa de red normalmente responden a los riesgos derivados de la utilización de TI relacionados con la segmentación de la red, el acceso remoto y la autenticación. Los controles de la red pueden ser relevantes cuando la entidad tiene aplicaciones orientadas a la web que se utilizan en la información financiera. Los controles de red pueden ser relevantes cuando la entidad tiene relaciones empresariales significativas con socios o subcontrata a terceros, lo que puede aumentar las transmisiones de datos o la necesidad de accesos remotos.

2. Algunos ejemplos de posibles controles generales de TI, clasificados por proceso de TI incluyen:

   (a) Proceso para gestionar el acceso:

   - *Autenticación*

     Controles que aseguran que un usuario que accede a la aplicación de TI o a otro aspecto del entorno de TI está utilizando sus propias credenciales de acceso (es decir, no está utilizando las credenciales de otro usuario).

   - *Autorización*

Controles que permiten a los usuarios acceder a la información necesaria para sus responsabilidades laborales y nada más, lo que facilita una adecuada segregación de funciones.

- *Asignación de permisos*

  Controles para autorizar nuevos usuarios y modificaciones de los permisos de usuarios existentes.

- *Eliminación de permisos*

  Controles para eliminar el acceso de un usuario al finalizar su contrato o ser transferido.

- *Acceso privilegiado*

  Controles sobre el acceso como administrador o como superusuario

- *Revisiones de acceso de usuarios*

  Controles para volver a certificar o evaluar el acceso de los usuarios en el caso de autorizaciones continuas.

- *Controles de configuración de seguridad*

  Por lo general, cada tecnología tiene parámetros clave de configuración que ayudan a restringir el acceso al entorno.

- *Acceso físico*

  Controles sobre el acceso físico al centro de datos y al hardware ya que el mismo se puede utilizar para eludir otros controles.

(b) Procesos para la gestión de cambios en los programas o al entorno de TI.

- *Cambio del proceso de gestión*

  Controles sobre el proceso para diseñar, programar, probar y migrar los cambios a un entorno de producción (es decir, de usuario final).

- *Segregación de funciones sobre la migración de los cambios*

  Controles que segregan el acceso para ejecutar y migrar los cambios a un entorno de producción.

- *Desarrollo de sistemas o adquisición o implementación*

  Controles sobre el desarrollo inicial de aplicaciones de TI o su implementación (o en relación con otros aspectos del entorno de TI).

- *Conversión de datos*

  Controles sobre la conversión de datos durante el desarrollo, la implementación o actualizaciones al entorno de TI.

(c) Proceso para la gestión de las operaciones de TI.

- *Programación de tareas*

  Controles sobre el acceso a la programación y al inicio de tareas o de programas que pueden influir en la información financiera.

- *Seguimiento de tareas*

Controles para el seguimiento de tareas o de programas de información financiera para que se ejecuten con éxito.

- *Copias de seguridad y recuperación*

  Controles para asegurar que las copias de seguridad de los datos de información financiera se ejecutan de acuerdo con lo previsto y que dichos datos están disponibles y que se puede acceder a ellos para una recuperación oportuna en el caso de un fallo o de un ataque.

- *Detección de intrusiones*

  Controles para el seguimiento de las vulnerabilidades o de las intrusiones en el entorno de TI.

En el siguiente cuadro se muestran ejemplos de controles generales de TI para responder a riesgos derivados de la utilización de TI, incluidas varias aplicaciones de TI en base a su naturaleza.

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
Gestión de acceso	Permisos de acceso de usuarios: Los usuarios tienen permisos de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas, lo que puede dar lugar a una incorrecta segregación de funciones.	La dirección aprueba la naturaleza y la extensión de los permisos de acceso de usuarios para nuevos usuarios o modificaciones de los permisos existentes, incluidos perfiles/funciones estándar por aplicaciones, transacciones críticas de información financiera y segregación de funciones.	Sí – en vez de revisiones de acceso de usuarios mencionadas más abajo	Sí	Sí
		El acceso para usuarios que dejan la entidad o son transferidos se elimina o modifica de manera oportuna.	Sí – en vez de revisiones de acceso de usuarios mencionadas más abajo	Sí	Sí
		Se realizan revisiones periódicas de acceso de	Sí – en vez de controles de asignación/eliminación mencionados	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
		usuarios	anteriormente		
		Se realiza un seguimiento de la segregación de funciones y los accesos en conflicto se eliminan o se asocian con controles mitigantes, los cuales se documentan y comprueban	N/A – el sistema no dispone de segregación de funciones	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		El acceso privilegiado (por ejemplo, administradores de configuración, de datos y de seguridad) se autoriza y se restringe adecuadamente	Sí – probablemente sólo a nivel de aplicación	Sí – a nivel de la aplicación de TI y de determinados niveles del entorno de TI para esa plataforma	Sí – a todos los niveles del entorno de TI para esa plataforma
Gestión de acceso	Acceso directo a los datos: Se realizan directamente cambios inapropiados a los datos financieros	El acceso a los archivos de datos o a los objetos/tablas/datos de las bases de datos se restringe al personal autorizado, en	N/A	Sí – para determinadas aplicaciones y bases de datos	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
	por medios distintos a los de las transacciones de la aplicación.	base a las responsabilidades de su puesto y a la función asignada, y dicho acceso es aprobado por la dirección			
Gestión de acceso	Parámetros del sistema: Los sistemas no están adecuadamente configurados o no son adecuadamente actualizados para restringir el acceso al sistema a los usuarios debidamente autorizados y apropiados.	El acceso se autentica mediante nombres de usuarios y contraseñas únicos u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de las contraseñas cumplen los estándares de la entidad o del sector (por ejemplo, longitud y complejidad mínimas de la contraseña, periodo de validez, bloqueo de la cuenta)	Sí – autenticación sólo con contraseña	Sí – autenticación por combinación de contraseña y varios factores	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
		Los atributos clave de la configuración de seguridad están adecuadamente implementados	N/A – no existen configuraciones técnicas de seguridad	Sí – para determinadas aplicaciones y bases de datos	Sí
Gestión del cambio	Cambios en las aplicaciones Se realizan cambios inapropiados en los sistemas o programas de las aplicaciones que contienen controles automatizados relevantes (es decir, parámetros configurables, algoritmos automatizados, cálculos automatizados y extracción de datos automatizada) o lógica de informes.	Los cambios en las aplicaciones se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	N/A – verificaría que no hay instalado ningún código fuente	Sí – para software no comercial	Sí
		El acceso para implementar cambios en el entorno de producción de la aplicación está adecuadamente restringido y separado del entorno de desarrollo	N/A	Sí, para software no comercial	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
Gestión del cambio	Cambios en las bases de datos: Se realizan cambios inapropiados en la estructura de las bases de datos y en las relaciones entre los datos.	Los cambios en las bases de datos se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	N/A – no se realizan cambios en las bases de datos en la entidad	Sí – para software no comercial	Sí
Gestión del cambio	Cambios en el software de sistemas: Se realizan cambios inapropiados en el software de sistemas (por ejemplo, sistema operativo, red, software de gestión del cambio, software de control de accesos).	Los cambios en el software de sistemas se prueban y aprueban adecuadamente antes de incorporarse al entorno de producción	N/A – no se realizan cambios en el software de sistemas en la entidad	Sí	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
Gestión del cambio	Conversión de datos: Los datos convertidos desde sistemas antiguos o versiones previas introducen errores en los datos si la conversión transfiere datos incompletos, redundantes, obsoletos o inexactos.	La dirección aprueba los resultados de la conversión de datos (por ejemplo, actividades de cuadre y conciliación) de la aplicación o de la estructura de datos antiguas a la nueva aplicación o estructura de datos y lleva a cabo un seguimiento para asegurarse de que la conversión se ejecuta de conformidad con las políticas y procedimientos de conversión establecidos.	N/A – se trata mediante controles manuales	Sí	Sí
Operaciones de TI	Red: La red no impide adecuadamente a los usuarios no autorizados acceder indebidamente a los	El acceso se autentica mediante nombres de usuarios y contraseñas únicos u otros métodos como mecanismo para	N/A – no existe un método de autenticación separado en la red	Sí	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
	sistemas de información.	validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de las contraseñas cumplen los estándares de la entidad o las políticas y estándares profesionales (por ejemplo, longitud y complejidad mínimas de la contraseña, periodo de validez, bloqueo de la cuenta)			
		La red está estructurada para separar las aplicaciones orientadas a la web de la red interna, donde se accede a las aplicaciones ICFR (Control interno sobre la información financiera) relevantes.	N/A – no se emplea separación de la red	Sí – con juicio	Sí – con juicio

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
		Periódicamente el equipo de gestión de la red ejecuta inspecciones de la vulnerabilidad del perímetro de la red e investiga asimismo posibles vulnerabilidades	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Periódicamente se generan alertas para proporcionar notificaciones de amenazas identificadas por los sistemas detección de intrusiones Estas amenazas son investigadas por el equipo de gestión de la red	N/A	Sí – con juicio	Sí – con juicio
		Se implementan controles para restringir el acceso a la Red Privada Virtual (RPV) a usuarios autorizados y apropiados	N/A – no hay RPV	Sí – con juicio	Sí – con juicio

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
Operaciones de TI	Copias de seguridad de datos y recuperación: No se puede recuperar o acceder de modo oportuno a los datos financieros cuando se produce una pérdida de datos.	Se realiza una copia de seguridad de los datos financieros de manera periódica de acuerdo con un calendario fijado	N/A – se confía en copias de seguridad manuales por el equipo financiero	Sí	Sí
Operaciones de TI	Programación de tareas: Los sistemas de producción, o las tareas tienen como resultado datos inexactos, incompletos o un procesamiento no autorizado de los datos.	Sólo los usuarios autorizados tienen acceso para actualizar las tareas por lotes (incluidas las tareas de comunicación) en el software de programación de tareas	N/A – no se realizan tareas por lotes	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí
		Se realiza un seguimiento de los sistemas, programas o tareas críticos y se corrigen los errores de procesamiento para asegurar el	N/A – no se realiza seguimiento de tareas	Sí – para determinadas aplicaciones	Sí

Proceso	**Riesgos**	**Controles**	**Aplicaciones de TI**		
Proceso de TI	**Ejemplos de riesgos derivados de la utilización de TI**	**Ejemplos de controles generales de TI**	**Software comercial no complejo – Aplicable (sí/no)**	**Software comercial o aplicaciones de TI de tamaño medio y moderadamente complejos – Aplicable (sí/no)**	**Aplicaciones de TI de gran tamaño o complejas (por ejemplo, sistemas EPR) – Aplicable (sí/no)**
		éxito.			

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 320

IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE LA AUDITORÍA

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Importancia relativa en el contexto de una auditoría 2-6

Fecha de entrada en vigor 7

Objetivo 8

Definición 9

Requerimientos

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría 10-11

Revisión a medida que la auditoría avanza 12-13

Documentación 14

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Importancia relativa y riesgo de auditoría A1

Importancia relativa en el contexto de una auditoría A2

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría A3-A13

Revisión a medida que la auditoría avanza A14

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros. La NIA 450[1] 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[2]. 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

---

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

[2] Por ejemplo, el *Marco para la preparación y presentación de estados financieros*, aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en abril de 2001, indica que, para una entidad con fines de lucro, dado que los inversores son proveedores de capital riesgo para la empresa, proporcionar estados financieros que satisfagan las necesidades de aquellos satisfará también la mayor parte de las necesidades de otros usuarios.

en los estados financieros.

5. El auditor aplica el concepto de importancia relativa tanto en la planificación y ejecución de la auditoría como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre dicha auditoría y, en su caso, del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, así como en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría. (Ref: Apartado A1)

6. Al planificar la auditoría, el auditor realiza juicios sobre las incorrecciones que se considerarán materiales. Estos juicios sirven de base para:

   (a) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de valoración del riesgo;

   (b) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y

   (c) la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría;

La importancia relativa determinada al planificar la auditoría no establece necesariamente una cifra por debajo de la cual las incorrecciones no corregidas, individualmente o de forma agregada, siempre se considerarán inmateriales. El auditor puede considerar materiales algunas incorrecciones, aunque sean inferiores a la importancia relativa, atendiendo a las circunstancias relacionadas con dichas incorrecciones. No es factible diseñar procedimientos de auditoría para detectar todas las incorrecciones que pueden ser materiales sólo por su naturaleza. Sin embargo, la consideración de la naturaleza de las incorrecciones potenciales en la información a revelar es relevante para el diseño de procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos de incorrección material[3]. 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[4]. (Ref: Apartado A2)

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

8. El objetivo del auditor es aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la planificación y ejecución de la auditoría.

Definición

9. A efectos de las NIA, la importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

---

[3] Véase la NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartados A204–A233.

[4] NIA 450, apartado A21

Requerimientos

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

10. Al establecer la estrategia global de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Si, en las circunstancias específicas de la entidad, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar que, en caso de contener incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, cabría razonablemente prever, que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, el auditor determinará también el nivel o los niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar. (Ref: Apartados A3–A12)

11. El auditor determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría. (Ref: Apartado A13)

Revisión a medida que la auditoría avanza

12. El auditor revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones concretas, saldos contables o información a revelar) en el caso de que disponga, durante la realización de la auditoría, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra (o cifras) diferente. (Ref: Apartado A14)

13. Si el auditor concluye que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), determinará si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos siguen siendo adecuados.

Documentación

14. El auditor incluirá en la documentación de auditoría las siguientes cifras y los factores tenidos en cuenta para su determinación[5]:

    (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).

***

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

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[6]. 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[7]. 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[8]. 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[9];

(b) determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores[10] y

(c) evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas[11], en su caso, sobre los estados financieros y en la formación de la opinión a expresar en el informe de auditoría[12].

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

A2. La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material[13] requiere la aplicación de juicio profesional para identificar los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar, incluida la información a revelar cualitativa, en los que una incorrección podría ser material (es decir, por lo general, las incorrecciones se consideran materiales si puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros en su conjunto). Al considerar si las incorrecciones en la información a revelar cualitativa pueden ser materiales, el auditor puede identificar factores tales como:

- Las circunstancias de la entidad durante el periodo (por ejemplo, la entidad puede haber realizado una combinación de negocios significativa durante el periodo).
- El marco de información financiera aplicable, así como los cambios al mismo (por ejemplo, una nueva norma de información financiera puede requerir nueva información a revelar cualitativa que sea significativa para la entidad).
- La información a revelar cualitativa que es importante para los usuarios de los estados financieros debido a la naturaleza de la entidad (por ejemplo, la información a revelar sobre el riesgo de liquidez puede ser importante para los usuarios de los estados financieros de una entidad financiera).

---

6 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 11

7 NIA 200, apartado 17

8 NIA 200, apartado 13(c)

9 NIA 315 (Revisada 2019)

10 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

11 NIA 450

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

13 Los apartados 28-37 de la NIA 315 (Revisada 2019) requieren que el auditor identifique y valore el riesgo de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones.

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 10)

A3. En el caso de una entidad del sector público, los legisladores y las autoridades reguladoras son a menudo los principales usuarios de sus estados financieros. Además, los estados financieros pueden utilizarse para tomar decisiones distintas de las económicas. La determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) en la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público se ve, por lo tanto, influenciada por las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, así como por las necesidades de información financiera de los legisladores y del público en relación con los programas del sector público.

Utilización de referencias a efectos de determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (Ref: Apartado 10)

A4. La determinación de la importancia relativa implica la aplicación del juicio profesional del auditor. A menudo se aplica un porcentaje a una referencia elegida, como punto de partida para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada están:

- los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos);
- si hay partidas en las que tiende a centrarse la atención de los usuarios de los estados financieros de una determinada entidad (por ejemplo, para evaluar los resultados los usuarios pueden tender a centrarse en el beneficio, en los ingresos o en los activos netos);
- la naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo vital en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera;
- la estructura de propiedad de la entidad y la forma en la que se financia (por ejemplo, si una entidad se financia sólo mediante deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden prestar mayor atención a los activos, y a los derechos sobre estos, que a los beneficios de la entidad); y
- la relativa volatilidad de la referencia.

A5. Como ejemplos de referencias que pueden resultar adecuadas, dependiendo de las circunstancias de la entidad, se incluyen las categorías de los resultados que figuran en los estados financieros, tales como el beneficio antes de impuestos, los ingresos ordinarios totales, el margen bruto y los gastos totales, así como el patrimonio neto total o el activo neto. El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para entidades con fines de lucro. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, pueden ser adecuadas otras referencias, tales como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales.

A6. En relación con la referencia elegida, los datos financieros relevantes por lo general incluyen los resultados y las situaciones financieras de periodos anteriores, los resultados y la situación financiera hasta la fecha, así como los presupuestos y los pronósticos para el periodo actual, ajustados para tener en cuenta tanto cambios significativos en las circunstancias de la entidad (por ejemplo, una adquisición de un negocio significativo) como cambios relevantes en las condiciones del entorno económico o sectorial en el que la entidad opera. Por ejemplo, cuando para una determinada entidad, la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto se determina, como punto de partida, sobre la base de un porcentaje del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, si

concurren circunstancias que dan lugar a una reducción o aumento excepcional de dicho beneficio, el auditor puede llegar a la conclusión de que para calcular la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto es más adecuado utilizar una cifra normalizada de beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas, basada en resultados pasados.

A7. La importancia relativa se refiere a los estados financieros sobre los que el auditor emite su informe. En el caso de que los estados financieros se preparen para un periodo superior o inferior a doce meses, como puede ser el caso de una entidad de nueva creación o cuando hay un cambio en el período de información financiera, la importancia relativa se refiere a los estados financieros preparados para dicho periodo.

A8. La determinación de un porcentaje a aplicar a una referencia elegida implica la aplicación del juicio profesional. Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será por lo general mayor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales. Por ejemplo, el auditor puede considerar que el cinco por ciento del beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es adecuado para una entidad con fines de lucro en un sector industrial, mientras que puede considerar que el uno por ciento de los ingresos ordinarios totales o de los gastos totales es apropiado para una entidad sin fines de lucro. Sin embargo, según las circunstancias, pueden considerarse adecuados porcentajes mayores o menores.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A9. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es sistemáticamente un importe simbólico, como puede ser el caso en un negocio con un propietario-gerente en el que el propietario retira la mayor parte del beneficio antes de impuestos como remuneración, puede ser más relevante, como referencia, el beneficio antes de remuneración e impuestos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. En la auditoría de una entidad del sector público, el coste total o el coste neto (gastos menos ingresos o pagos menos cobros) pueden ser referencias adecuadas para las actividades por programas. Cuando una entidad del sector público custodia activos públicos, los activos pueden ser una referencia adecuada.

Nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (Ref: Apartado 10)

A11. Los factores que pueden indicar la existencia de uno o más tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar, que, en caso de que contengan incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, quepa razonablemente prever que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros, son entre otros los siguientes:

- Si las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable afectan a las expectativas de los usuarios respecto a la medición o revelación de determinadas partidas (por ejemplo, transacciones con partes vinculadas, la remuneración de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, y los análisis de sensibilidad para las estimaciones de valor razonable con un grado elevado de incertidumbre en la estimación).
- La revelación de información clave relacionada con el sector en el que la entidad opera (por ejemplo, gastos de investigación y desarrollo en una sociedad farmacéutica).

- Si la atención se centra en un determinado aspecto de la actividad de la entidad que se revela por separado en los estados financieros (por ejemplo, revelaciones sobre segmentos o sobre una combinación de negocios significativa).

A12. Al considerar si, en las circunstancias específicas de la entidad, existen dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros, puede ser útil para el auditor conocer las opiniones y expectativas tanto de los responsables del gobierno de la entidad como de la dirección.

Importancia relativa para la ejecución del trabajo (Ref: Apartado 11)

A13. La planificación de la auditoría únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La importancia relativa para la ejecución del trabajo (que, de acuerdo con su definición, viene constituida por una o varias cifras) se fija para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto. De igual modo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo correspondiente a un nivel de importancia relativa establecido para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar se determina a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en esos tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar supere el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

Revisión a medida que la auditoría avanza (Ref: Apartado 12)

A14. Puede resultar necesario revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar) debido a un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la auditoría (por ejemplo, una decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad), a nueva información, o a un cambio en el conocimiento que el auditor tuviera de la entidad y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría. Por ejemplo, si durante la realización de la auditoría parece probable que los resultados definitivos del período sean sustancialmente diferentes de aquellos que se previó para el cierre del 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)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Fecha de entrada en vigor 2

Objetivo 3

Definiciones 4

Requerimientos

Respuestas globales..... 5

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones 6–23

Adecuación de la presentación de los estados financieros 24

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría 25–27

Documentación.....28–30

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Respuestas globales.....A1–A3

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones A4–A60

Adecuación de la presentación de los estados financieros A61

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría A62–A64

Documentación..... A65

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material identificados y valorados por el auditor de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[1].

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño e implementación de respuestas adecuadas a dichos riesgos.

Definiciones

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

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

      (i) pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y

      (ii) procedimientos analíticos sustantivos.

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

Requerimientos

Respuestas globales

5. El auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros. (Ref: Apartados A1–A3)

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. (Ref: Apartados A4–A8; A43–A54)

7. Para el diseño de los procedimientos posteriores de auditoría que han de ser aplicados, el auditor:

   (a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar significativos, incluyendo:

      (i) la probabilidad de que exista una incorrección y la magnitud de esta debido a las características específicas del tipo de transacción, saldo contable o

---

[1] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

información a revelar significativos (es decir, el riesgo inherente), y

(ii) si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles que responden al riesgo de incorrección material(es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (es decir, el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos), y (Ref: Apartados A9–A18)

(b) obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor. (Ref: Apartado A19)

Pruebas de controles

8. El auditor diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles si:

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

(b) los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones. (Ref: Apartados A20–A24)

9. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control. (Ref: Apartado A25)

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

10. Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor:

(a) realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría, con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:

(i) la manera en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo sometido a auditoría;

(ii) la congruencia con la que se hayan aplicado, y

(iii) las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados. (Ref: Apartados A26–A30)

(b) En la medida en que no lo haya tratado, determinará si los controles que van a ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, si es necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore la eficacia operativa de dichos controles indirectos. (Ref: Apartado A32)

Momento de realización de las pruebas de controles

11. El auditor realizará pruebas sobre los controles en lo que respecta al momento concreto, o a la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 12 y 15 siguientes, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza prevista por el auditor. (Ref: Apartado A33)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida durante un periodo intermedio

12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles durante un periodo intermedio, el auditor:

(a) obtendrá evidencia de auditoría sobre los cambios significativos en dichos controles con posterioridad al periodo intermedio; y

(b) determinará la evidencia de auditoría adicional que debe obtenerse para el periodo restante. (Ref: Apartados A34–A35)

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores

13. Para determinar si es adecuado utilizar la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles y, de ser así, para determinar el tiempo que puede transcurrir antes de realizar nuevamente pruebas sobre un control, el auditor considerará lo siguiente:

(a) la eficacia de otros componentes del sistema de control interno de la entidad, incluidos el entorno del control, el proceso para el seguimiento del sistema de control interno y el proceso de valoración del riesgo por la entidad;

(b) los riesgos originados por las características del control, incluido su carácter manual o automático;

(c) la eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI);

(d) la eficacia del control y su aplicación por la entidad, incluida la naturaleza y extensión de las desviaciones en la aplicación del control detectadas en auditorías anteriores, así como si se han producido cambios de personal que afecten de forma significativa a la aplicación del control;

(e) si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y

(f) los riesgos de incorrección material y el grado de confianza en el control. (Ref: Apartado A36)

14. Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría procedente de una auditoría anterior sobre la eficacia operativa de controles específicos, determinará que dicha evidencia sigue siendo relevante y fiable mediante la obtención de evidencia de auditoría sobre si se han producido cambios significativos en dichos controles con posterioridad a la auditoría anterior. El auditor obtendrá tal evidencia combinando las indagaciones con procedimientos de observación o inspección, con el fin de confirmar el conocimiento de dichos controles específicos, y:

(a) Si se han producido cambios que afectan a la continuidad de la relevancia de la evidencia de auditoría procedente de la auditoría anterior, el auditor realizará pruebas sobre los controles en la auditoría actual. (Ref: Apartado A37)

(b) Si no se han producido tales cambios, el auditor probará los controles al menos en una de cada tres auditorías, realizando pruebas sobre algunos controles en cada auditoría para evitar la posibilidad de que se prueben en un solo periodo de auditoría todos los controles en los que tenga previsto confiar y no se realice prueba alguna en los dos periodos de auditoría subsiguientes. (Ref: Apartados A38–A40)

Controles sobre riesgos significativos

15. Cuando el auditor tenga la intención de confiar en los controles sobre un riesgo que considere significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles

16. Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles en los que tenga intención de confiar, el auditor evaluará si las incorrecciones que se han detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones detectadas mediante procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la

afirmación que son objeto de pruebas sean eficaces. (Ref: Apartado A41)

17. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si: (Ref: Apartado A42)

    (a) las pruebas de controles que se han realizado proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;

    (b) son necesarias pruebas de controles adicionales o

    (c) resulta necesario responder a los riesgos de incorrección material mediante procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos

18. Con independencia de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñará y aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulte material. (Ref: Apartados A43–A49)

19. El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos de auditoría. (Ref: Apartados A50–A53)

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros

20. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán los siguientes procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros:

    (a) comprobación de la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos; y

    (b) examen de los asientos del diario y de otros ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros. (Ref: Apartado A54)

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos

21. Si el auditor ha determinado que un riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones es un riesgo significativo, aplicará los procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a dicho riesgo. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle. (Ref: Apartado A55)

Momento de realización de los procedimientos sustantivos

22. Si los procedimientos sustantivos se aplican en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de:

    (a) procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o

    (b) si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos adicionales,

    que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo. (Ref: Apartados A56–A59)

23. Cuando se detecten en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba en su valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor evaluará si resulta necesario modificar la correspondiente valoración del riesgo y la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de los procedimientos sustantivos planificados que cubren el periodo restante. (Ref: Apartado A60)

Adecuación de la presentación de los estados financieros

24. El auditor aplicará procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros es conforme con el marco de información financiera aplicable. Al realizar esta evaluación, el auditor considerará si los estados financieros se presentan de un modo que refleja adecuadamente:

- la clasificación y la descripción de la información financiera y de las transacciones, hechos y condiciones subyacentes, y
- la presentación, estructura y contenido de los estados financieros. (Ref: Apartado A61)

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría

25. Sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor evaluará, antes de que termine la auditoría, si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones sigue siendo adecuada. (Ref: Apartados A62–A63)

26. El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Para formarse una opinión, el auditor considerará toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece corroborar o contradecir las afirmaciones contenidas en los estados financieros. (Ref: Apartado A64)

27. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada relacionada con una afirmación relevante acerca de un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar, intentará obtener más evidencia de auditoría. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros.

Documentación

28. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[2]:

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

(b) la conexión de dichos procedimientos con los riesgos valorados en las afirmaciones; y

(c) los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando éstas no resulten claras. (Ref: Apartado A65)

29. Si el auditor planifica utilizar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, en la documentación de auditoría incluirá las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizaron pruebas en una auditoría anterior.

30. La documentación de auditoría demostrará que la información de los estados financieros concuerda o ha sido conciliada con los registros contables que la sustentan, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información a revelar, tanto si esa información se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos.

***

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

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Respuestas globales (Ref: Apartado 5)

A1. Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros pueden consistir en:

- Insistir ante el equipo del encargo en la necesidad de mantener el escepticismo profesional.
- Asignar empleados con mayor experiencia o con cualificaciones específicas o recurrir a expertos.
- Introducir cambios en la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo.
- Incorporar elementos adicionales de imprevisibilidad en la selección de los procedimientos posteriores de auditoría que se vayan a realizar.
- Cambios en la estrategia global de auditoría requeridos por la NIA 300, o en los procedimientos de auditoría planeados, y puede incluir cambios:
  - En la determinación por el auditor de la importancia relativa, de conformidad con la NIA 320.
  - Los planes del auditor para comprobar la eficacia operativa de los controles y el carácter convincente de la evidencia de auditoría necesaria para apoyar la confianza planificada en la eficacia operativa de los controles, en especial cuando se detectan deficiencias en el entorno de control o en las actividades de seguimiento por la entidad.
  - La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos. Por ejemplo, puede ser adecuado aplicar procedimientos sustantivos en la fecha de los estados financieros o en una fecha próxima a la misma cuando el riesgo de incorrección material se valora como más alto.

A2. El conocimiento del entorno de control por el auditor afecta a la valoración que hace de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, y por lo tanto, a sus respuestas globales. Un entorno de control eficaz puede permitirle tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia de auditoría generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos de auditoría en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Sin embargo, las deficiencias en el entorno de control tienen el efecto opuesto. El auditor puede responder a un entorno de control ineficaz, por ejemplo:

- Mediante la aplicación de un mayor número de procedimientos de auditoría al cierre del periodo que en una fecha intermedia.
- A través de la obtención de evidencia de auditoría más amplia a partir de procedimientos sustantivos.
- Incrementando el número de ubicaciones que deben incluirse en el alcance de la auditoría.

A3. En consecuencia, estas consideraciones tienen una incidencia significativa en el enfoque general del auditor, llevándole, por ejemplo, a poner el énfasis en procedimientos sustantivos (enfoque sustantivo) o a aplicar un enfoque que utilice tanto pruebas de controles como procedimientos sustantivos (enfoque combinado).

Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección

material en las afirmaciones

La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría (Ref: Apartado 6)

A4. La valoración por el auditor de los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones sirve de base para la consideración del enfoque de auditoría adecuado relativo al diseño y aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría. Por ejemplo, el auditor puede determinar que:

(a) sólo puede conseguir una respuesta eficaz al riesgo valorado de incorrección material en una determinada afirmación mediante la realización de pruebas de controles;

(b) en el caso de determinadas afirmaciones resulta adecuado realizar únicamente procedimientos sustantivos y, en consecuencia, el auditor excluye el efecto de los controles de la valoración del riesgo de incorrección material. Esto se puede producir porque el auditor no ha identificado un riesgo para el que los procedimientos sustantivos por sí solos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y, en consecuencia, no se requiere que compruebe la eficacia de los controles. En consecuencia, el auditor puede no tener previsto comprobar la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos; o

(c) resulta eficaz un enfoque combinado, en el que se utilizan pruebas de controles y procedimientos sustantivos.

No es necesario que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría cuando la valoración del riesgo de incorrección material sea inferior al nivel aceptablemente bajo. Sin embargo, como requiere el apartado 18, e independientemente del enfoque seleccionado y del riesgo valorado de incorrección material, el auditor diseña y aplica procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.

A5. La naturaleza de un procedimiento de auditoría se refiere a su objeto (es decir, prueba de controles o procedimiento sustantivo) y a su tipo (es decir, inspección, observación, indagación, confirmación, recálculo, reejecución o procedimiento analítico). La naturaleza de los procedimientos de auditoría es fundamental para responder a los riesgos valorados.

A6. El momento de realización de un procedimiento de auditoría se refiere al momento en el que se aplica, o al periodo o fecha al que corresponde la evidencia de auditoría.

A7. La extensión de un procedimiento de auditoría se refiere al volumen cuantitativo de lo que ha de realizarse, por ejemplo, el tamaño de la muestra o el número de observaciones de un control.

A8. El diseño y la aplicación de procedimientos posteriores de auditoría cuya naturaleza, momento de realización y extensión se basan en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y responden a ellos, proporcionan una correspondencia clara entre los procedimientos posteriores de auditoría y la valoración del riesgo.

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

Naturaleza

A9. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones se realice valorando el riesgo inherente y el riesgo de control. El auditor valora el riesgo inherente valorando la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección, teniendo en cuenta el modo y grado en el que los factores de riesgo inherente influyen en la susceptibilidad de incorrección de las afirmaciones

relevantes[3]. Los riesgos valorados por el auditor incluidos los motivos de dichos riesgos valorados pueden afectar tanto a los tipos de procedimientos de auditoría que serán aplicados como a su combinación. Por ejemplo, cuando el riesgo valorado es alto, además de inspeccionar el documento correspondiente, el auditor puede confirmar la integridad de los términos de un contrato con la otra parte. Además, para algunas afirmaciones, determinados procedimientos de auditoría pueden resultar más adecuados que otros. Por ejemplo, en relación con los ingresos, las pruebas de controles pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección material de la afirmación de integridad, mientras que los procedimientos sustantivos pueden responder mejor al riesgo valorado de incorrección material de la afirmación de ocurrencia.

A10. Los motivos de la valoración asignada a un riesgo son relevantes para la determinación de la naturaleza de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si un riesgo se valora como “más bajo” debido a las características específicas de un tipo de transacciones sin considerar los controles correspondientes, entonces el auditor puede resolver que aplicar únicamente procedimientos analíticos sustantivos proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Por el contrario, si el riesgo se valora como “más bajo” porque el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles y basar los procedimientos sustantivos en esa valoración baja, entonces realizará pruebas sobre dichos controles, como requiere el apartado 8(a). Este puede ser el caso, por ejemplo, si se trata de un tipo de transacciones con características razonablemente uniformes y no complejas, que son procesadas y controladas de forma rutinaria por el sistema de información de la entidad.

Momento de realización

A11. El auditor puede realizar pruebas de controles o procedimientos sustantivos en una fecha intermedia o al cierre del periodo. Cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, mayor será la probabilidad de que el auditor decida que es más eficaz aplicar procedimientos sustantivos más cercanos al cierre del periodo, o en la fecha de dicho cierre, en lugar de en una fecha anterior, o aplicar procedimientos de auditoría sin previo aviso o en momentos imprevistos (por ejemplo, realizando procedimientos de auditoría en ubicaciones seleccionadas sin previo aviso). Esto es especialmente relevante cuando se trata de considerar la respuesta a los riesgos de fraude. Por ejemplo, el auditor puede concluir que, cuando se han identificado riesgos de incorrección intencionada o de manipulación, no son eficaces los procedimientos de auditoría que hacen extensivas al cierre del periodo las conclusiones de auditoría obtenidas en una fecha intermedia.

A12. Por otro lado, la aplicación de procedimientos de auditoría antes del cierre del periodo puede ayudar al auditor en la identificación de cuestiones significativas en una fase temprana de la auditoría y, por consiguiente, su resolución con la ayuda de la dirección o el desarrollo de un enfoque de auditoría eficaz para tratar dichas cuestiones.

A13. Adicionalmente, ciertos procedimientos de auditoría sólo pueden aplicarse al cierre o después del cierre del periodo. Por ejemplo:

- la comprobación de la concordancia o la conciliación de los estados financieros con los registros contables, incluida la comprobación o conciliación de la información a revelar, tanto si se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos;
- el examen de los ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros y
- los procedimientos para responder al riesgo de que, al cierre del periodo, la entidad pueda haber celebrado contratos de ventas impropios o puedan existir transacciones que no se hayan finalizado.

[3] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34

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 entidades del sector público

A17. En las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualesquiera otros requerimientos de auditoría especiales pueden afectar a la consideración por el auditor de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A18. En el caso de entidades muy pequeñas, puede ocurrir que el auditor sólo identifique un número reducido de controles, o que el grado en que la entidad ha documentado su existencia o su funcionamiento sea limitado. En estos casos, puede resultar más eficiente para el auditor aplicar procedimientos posteriores de auditoría que sean principalmente procedimientos sustantivos. Sin embargo, en algunos casos poco frecuentes la ausencia de controles o de componentes del sistema de control interno puede hacer imposible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Riesgo valorado más alto (Ref: Apartado 7(b))

A19. Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

Pruebas de controles

Diseño y aplicación de pruebas de controles (Ref: Apartado 8)

A20. Las pruebas de controles se realizan sólo sobre aquellos controles que el auditor haya considerado adecuadamente diseñados para prevenir, o para detectar y corregir, una incorrección material en una afirmación relevante y cuando el auditor tenga previsto comprobar esos controles. Si se utilizaron controles sustancialmente diferentes en distintos momentos durante el periodo que se audita, cada uno se considera de forma separada.

A21. La realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles no es lo mismo que la obtención de conocimiento y la evaluación de su diseño e implementación. Sin embargo, se utilizan los mismos tipos de procedimientos de auditoría. En consecuencia, es posible que el auditor decida que resulta eficiente probar la eficacia operativa de los controles al mismo tiempo que se evalúa su diseño y se determina si han sido implementados.

A22. Por otra parte, aunque es posible que algunos procedimientos de valoración del riesgo no hayan sido específicamente diseñados como pruebas de controles, pueden, no obstante, proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles y, consecuentemente, ser utilizados como pruebas de controles. Por ejemplo, los procedimientos de valoración del riesgo pueden haber incluido lo siguiente:

- Indagaciones sobre la utilización de presupuestos por parte de la dirección.
- Observación de las comparaciones realizadas por la dirección entre los gastos mensuales presupuestados y reales.
- Inspección de informes relativos a la investigación de desviaciones entre las cantidades presupuestadas y reales.

Dichos procedimientos de auditoría proporcionan conocimiento sobre el diseño de las políticas presupuestarias de la entidad y sobre su implementación, pero también pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la eficacia de las políticas de presupuestación para impedir o detectar incorrecciones materiales en la clasificación de gastos.

A23. Además, el auditor puede diseñar una prueba de controles que se realice al mismo tiempo que una prueba de detalle sobre la misma transacción. Aunque el propósito de una prueba de controles difiere del de una prueba de detalle, ambos pueden cumplirse de forma simultánea mediante la realización de una prueba de controles y de una prueba de detalle sobre la misma transacción, lo que también se conoce como prueba de doble propósito. Por ejemplo, el auditor puede diseñar y evaluar los resultados de una prueba que consista en examinar una factura con el fin de determinar si ha sido aprobada y de proporcionar evidencia de auditoría sustantiva sobre una transacción. Una prueba de doble propósito se diseña y evalúa considerando cada propósito de la prueba de forma separada.

A24. En algunos casos, puede resultar imposible para el auditor diseñar procedimientos sustantivos eficaces que, por sí solos, proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones[4]. Esto puede ocurrir cuando una entidad lleva a cabo sus actividades utilizando TI y no prepara o conserva documentación de las transacciones distinta a la del sistema de TI. En estos casos, el apartado 8(b) requiere que el auditor realice pruebas sobre los controles que responden al riesgo para el que los procedimientos

[4] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 33

sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evidencia de auditoría y confianza prevista (Ref: Apartado 9)

A25. Cuando el enfoque adoptado consiste principalmente en la realización de pruebas de controles, y especialmente cuando no es posible o factible la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada únicamente a partir de procedimientos sustantivos, se puede intentar conseguir un mayor grado de seguridad sobre la eficacia operativa de los controles.

Naturaleza y extensión de las pruebas de controles

Otros procedimientos de auditoría combinados con la indagación (Ref: Apartado 10(a))

A26. La indagación, por sí sola, no es suficiente para probar la eficacia operativa de los controles. Por consiguiente, se aplican otros procedimientos de auditoría junto con la indagación. A este respecto, es posible que la indagación combinada con la inspección o con la reejecución pueda proporcionar un grado de seguridad mayor que la combinación de la indagación y la observación, puesto que una observación es pertinente sólo en el momento en que se realiza.

A27. La naturaleza de un determinado control influye en el tipo de procedimiento requerido para obtener evidencia de auditoría sobre si dicho control ha estado funcionando eficazmente. Por ejemplo, si existe documentación que pone de manifiesto la eficacia operativa, el auditor puede decidir inspeccionarla para obtener evidencia de auditoría sobre dicha eficacia. Sin embargo, en el caso de otros controles es posible que no se disponga de documentación o que ésta no sea relevante. Por ejemplo, es posible que no exista documentación sobre el funcionamiento en el caso de algunos factores del entorno de control, tales como la asignación de autoridad y responsabilidad, o de algunos tipos de controles, tales como los controles automatizados. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa puede obtenerse mediante indagación combinada con otros procedimientos de auditoría, tales como la observación o la utilización de TAAO (técnicas de auditoría asistidas por ordenador).

Extensión de las pruebas de controles

A28. Cuando sea necesaria evidencia de auditoría más convincente con respecto a la eficacia de un control, puede resultar adecuado ampliar la extensión de las pruebas de control. Además del grado de confianza en los controles, entre los aspectos que el auditor puede considerar para determinar la extensión de las pruebas de controles se incluyen las siguientes:

- La frecuencia con la que la entidad ha llevado a cabo el control durante el periodo.
- El tiempo durante el periodo de auditoría en el que el auditor confía en la eficacia operativa del control.
- El porcentaje esperado de desviación de un control.
- La relevancia y fiabilidad de la evidencia de auditoría a obtener con respecto a la eficacia operativa del control relacionado con las afirmaciones.
- La medida en que la evidencia de auditoría se obtiene a partir de pruebas de otros controles relacionados con la afirmación.

La NIA 530[5] 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

[5] NIA 530, *Muestreo de auditoría*

suponer que un control automatizado funcionará de manera congruente salvo que se modifique la aplicación de TI (incluyendo las tablas, los ficheros u otra información permanente utilizada por la aplicación de TI). Una vez que el auditor determina que un control automatizado está funcionando según lo previsto (lo cual podría hacerse cuando se implementa inicialmente el control o en alguna otra fecha), puede considerar la posibilidad de realizar pruebas para determinar que el control continúa funcionando eficazmente. Estas pruebas pueden incluir la comprobación de los controles generales de TI relacionados con la aplicación de TI.

A30. Del mismo modo, el auditor puede realizar pruebas de controles que respondan a riesgos de incorrección material relacionados con la integridad de los datos de la entidad o con la integridad y exactitud de los informes generados por el sistema, o para responder a los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Esas pruebas de controles pueden incluir pruebas de controles generales de TI que tratan las cuestiones del apartado 10(a). En ese caso, es posible que el auditor no tenga que realizar pruebas adicionales para obtener evidencia sobre las cuestiones del apartado 10(a).

A31. Cuando el auditor determina que un control general de TI es deficiente, puede tener en cuenta la naturaleza del riesgo o los riesgos relacionados derivados de la utilización de TI, que fueron identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[6], para sustentar el diseño de los procedimientos adicionales para responder al riesgo valorado de incorrección material. Esos procedimientos pueden tratar la determinación de si:

- El riesgo o los riesgos derivados de la utilización de TI existen. Por ejemplo, si los usuarios tienen un acceso no autorizado a una aplicación de TI (pero no pueden acceder a o modificar los registros del sistema que rastrean los accesos), el auditor puede examinar los registros del sistema para obtener evidencia de auditoría de que dichos usuarios no accedieron a la aplicación de TI durante el periodo.
- Existen otros controles generales de TI alternativos o redundantes, o cualquier otro control, que responden al riesgo o a los correspondientes riesgos derivados de la utilización de TI. En ese caso, el auditor puede identificar esos controles (si no han sido aún identificados) y, en consecuencia, evaluar su diseño, determinar que han sido implementados y realizar pruebas de su eficacia operativa. Por ejemplo, si un control general de TI relacionado con el acceso de usuarios es deficiente, es posible que la entidad disponga de un control alternativo mediante el cual la dirección revisa de manera oportuna los informes de acceso de los usuarios finales. Las circunstancias en las que un control de una aplicación puede responder a un riesgo derivado de la utilización de TI pueden incluir cuando la información que puede resultar afectada por la deficiencia del control general de TI se puede conciliar con fuentes externas (por ejemplo, un extracto bancario) o con fuentes internas no afectadas por la deficiencia del control general de TI (por ejemplo, una aplicación de TI o una fuente de datos distintas).

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

A32. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia de auditoría que corrobore que los controles indirectos funcionan eficazmente (por ejemplo, controles generales de TI). Como se explica en los apartados A29 a A31, es posible que se hayan identificado controles generales de TI de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) debido a que apoyan la eficacia operativa de los controles automatizados o porque apoyan el mantenimiento de la integridad de la información utilizada en la información financiera de la entidad, incluidos los informes generados por el sistema. El requerimiento del apartado 10(b) reconoce que es posible que el auditor haya comprobado determinados controles indirectos para tratar las cuestiones del apartado 10(a).

---

[6] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(c)(i)

Momento de realización de las pruebas de controles

Periodo previsto de confianza (Ref: Apartado 11)

A33. La evidencia de auditoría que se refiere sólo a una determinada fecha puede resultar suficiente para los fines del auditor. Por ejemplo, cuando se realizan pruebas sobre los controles relativos al recuento físico de existencias de la entidad al cierre del periodo. Si, por el contrario, el auditor tiene previsto confiar en un control a lo largo de un periodo, resultan convenientes pruebas que puedan proporcionar evidencia de auditoría de que el control ha funcionado eficazmente en momentos relevantes de dicho periodo. Dichas pruebas pueden incluir pruebas de controles en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno de la entidad.

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

A34. Entre los factores relevantes para la determinación de la evidencia de auditoría adicional que es necesario obtener sobre los controles que han estado funcionando en el periodo posterior a un periodo intermedio, se incluyen:

- La significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.
- Los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio y los cambios significativos en ellos desde que fueron probados, incluidos los cambios en el sistema de información, en los procesos y en el personal.
- El grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles.
- La duración del periodo restante.
- La medida en que el auditor se propone reducir los procedimientos sustantivos posteriores sobre la base de su confianza en los controles.
- El entorno de control.

A35. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo que resta hasta el cierre o probando el seguimiento de los controles por la entidad.

Utilización de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores (Ref: Apartado 13)

A36. En ciertas circunstancias, la evidencia obtenida en auditorías anteriores puede proporcionar evidencia de auditoría, siempre que el auditor realice procedimientos de auditoría para establecer su continua relevancia y fiabilidad. Por ejemplo, al realizar una auditoría anterior, el auditor puede haber determinado que un control automatizado estaba funcionando según lo previsto. El auditor puede obtener evidencia de auditoría para determinar si se han realizado cambios en el control automatizado que afecten a la continua eficacia de su funcionamiento, por ejemplo, mediante indagaciones ante la dirección y la inspección de los registros que indiquen los controles que se han cambiado. El análisis de la evidencia de auditoría sobre dichos cambios puede justificar tanto el incremento como la reducción de la evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles que se prevea tener que obtener en el periodo actual.

Controles que han cambiado desde auditorías anteriores (Ref: Apartado 14(a))

A37. Los cambios pueden afectar a la relevancia y a la fiabilidad de la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores hasta el punto de que ya no exista una base para seguir confiando en ella. Por ejemplo, los cambios en el sistema que permiten que éste genere un nuevo informe para la entidad probablemente no afecten a la relevancia de la evidencia de auditoría de una auditoría anterior. Sin embargo, dicha relevancia sí se ve afectada por un

cambio que origine diferencias en el modo en que se realizan la agregación o el cálculo de los datos.

Controles que no han cambiado desde auditorías anteriores (Ref: Apartado 14(b))

A38. La decisión del auditor sobre si puede confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores en relación con controles que:

(a) no hayan cambiado desde que fueron probados por última vez; y

(b) no sean controles que mitiguen un riesgo significativo,

depende de su juicio profesional. Asimismo, el intervalo entre cada prueba de dichos controles depende también de su juicio profesional, si bien el apartado 14(b) requiere que vuelvan a probarse al menos una vez cada tres años.

A39. Por lo general, cuanto mayor sea el riesgo de incorrección material, o mayor sea la confianza en los controles, menor ha de ser, en su caso, el intervalo entre comprobaciones. Entre los factores que pueden acortar el intervalo entre pruebas de un control, o dar lugar a que no se confíe en la evidencia obtenida en auditorías anteriores, se incluyen los siguientes:

- Un entorno de control deficiente.
- Una deficiencia en el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno.
- Un elemento manual significativo en los controles.
- Cambios de personal que afecten significativamente a la aplicación del control.
- Circunstancias cambiantes que requieran modificaciones en el control.
- Controles generales de las TI deficientes.

A40. Cuando existe un número de controles respecto de los cuales el auditor tiene previsto confiar en la evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores, la realización de pruebas sobre algunos de ellos en cada auditoría proporciona información que corrobora la continua eficacia del entorno de control. Esto contribuye a la decisión del auditor sobre si es adecuado confiar en la evidencia obtenida en auditorías anteriores.

Evaluación de la eficacia operativa de los controles (Ref: Apartados 16–17)

A41. Una incorrección material detectada por los procedimientos del auditor es un indicador importante de la existencia de una deficiencia significativa en el control interno.

A42. El concepto de eficacia en el funcionamiento de los controles admite que puedan producirse algunas desviaciones en la forma en que la entidad aplica los controles. Las desviaciones con respecto a los controles prescritos pueden deberse a factores tales como cambios en el personal clave, fluctuaciones estacionales significativas en el volumen de transacciones y error humano. El porcentaje de desviación detectado, en especial si se compara con el porcentaje esperado, puede indicar que no se puede confiar en el control para reducir el riesgo en las afirmaciones hasta el nivel valorado por el auditor.

Procedimientos sustantivos (Ref: Apartados 6 y18)

A43. El apartado 18 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales. Es posible que ya se hayan aplicado procedimientos sustantivos para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos porque el apartado 6 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos posteriores de auditoría que respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones. En consecuencia, se requiere que se diseñen y apliquen procedimientos sustantivos de conformidad con el

apartado 18:

- si los procedimientos posteriores de auditoría para tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, diseñados y aplicados de conformidad con el apartado 6, no incluyeron procedimientos sustantivos; o
- para cada tipo de transacción, saldo contable o información a revelar que no sean significativos pero que hayan sido identificados como materiales de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[7].

Este requerimiento refleja los siguientes hechos: (a) la valoración del riesgo por el auditor supone el ejercicio de un juicio, por lo que es posible que no identifique todos los riesgos de incorrección material; y (b) existen limitaciones inherentes a los controles, incluida su posible elusión por la dirección.

A44. No se requiere que se prueben todas las afirmaciones pertenecientes a un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar. En cambio, al diseñar los procedimientos sustantivos que se han de aplicar, la consideración por el auditor de la afirmación o las afirmaciones en las que, si existiera una incorrección, hay una posibilidad razonable de que sea material, puede ayudar a identificar la naturaleza, el momento de realización y la extensión adecuados de los procedimientos que se han de aplicar.

Naturaleza y extensión de los procedimientos sustantivos

A45. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede determinar que:

- Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo es suficiente aplicar sólo procedimientos analíticos sustantivos. Por ejemplo, cuando la valoración del riesgo por el auditor se sustente en evidencia de auditoría procedente de pruebas de controles.
- Sólo son adecuadas las pruebas de detalle.
- Una combinación de procedimientos analíticos sustantivos y de pruebas de detalle es la mejor respuesta a los riesgos valorados.

A46. Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La NIA 520 [8] establece requerimientos y proporciona orientaciones para la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

A47. La valoración del riesgo o la naturaleza de la afirmación es relevante para el diseño de las pruebas de detalle. Por ejemplo, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de existencia o de ocurrencia pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que integran una cantidad incluida en los estados financieros y que se obtenga la correspondiente evidencia de auditoría. Por su parte, las pruebas de detalle relacionadas con la afirmación de integridad pueden implicar que se realice una selección entre las partidas que se espere que estén incluidas en la cantidad correspondiente de los estados financieros y que se investigue si efectivamente están incluidas.

A48. Dado que la valoración del riesgo de incorrección material tiene en cuenta los controles que el auditor tiene previsto comprobar, cuando los resultados de las pruebas de controles son insatisfactorios puede resultar necesario incrementar la extensión de los procedimientos sustantivos. Sin embargo, incrementar la extensión de un procedimiento de auditoría sólo es adecuado si el procedimiento en sí es relevante en relación con el riesgo específico.

A49. Al diseñar las pruebas de detalle, habitualmente la extensión de las pruebas se considera en términos del tamaño de la muestra. Sin embargo, también son relevantes otras

---

7 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 36

8 NIA 520, *Procedimientos analíticos*

cuestiones, incluyendo si es más eficaz utilizar otros medios selectivos de realización de pruebas. Véase la NIA 500[9].

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

A50. Los procedimientos de confirmación externa a menudo son relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, pero no hay motivo para que se restrinjan a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, de contratos o de transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también se pueden aplicar para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones. Por ejemplo, la solicitud puede específicamente tratar de obtener confirmación de que no existen “acuerdos paralelos” que puedan ser relevantes para la afirmación sobre el corte de operaciones relativo a los ingresos de la entidad. Otros casos en los que los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material pueden ser los siguientes:

- Saldos bancarios y otra información relevante de las relaciones con bancos.
- Saldos y términos de las cuentas a cobrar.
- Existencias mantenidas por terceros en depósitos aduaneros para posterior transformación o en consignación.
- Títulos de propiedad que obren en poder de abogados o asesores financieros para su custodia o como garantía.
- Inversiones custodiadas por terceros, o compradas a agentes bursátiles pero no entregadas en la fecha del balance.
- Cantidades debidas a prestamistas, incluidas las correspondientes condiciones de pago y cláusulas restrictivas.
- Saldos y términos de las cuentas a pagar.

A51. Aunque las confirmaciones externas pueden proporcionar evidencia de auditoría relevante en relación con determinadas afirmaciones, existen algunas otras con respecto a las cuales las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante. Por ejemplo, las confirmaciones externas proporcionan menos evidencia de auditoría relevante sobre la cobrabilidad de saldos de cuentas a cobrar que sobre su existencia.

A52. El auditor puede determinar que los procedimientos de confirmación externa aplicados con una finalidad constituyen una oportunidad para obtener evidencia de auditoría sobre otras cuestiones. Por ejemplo, las solicitudes de confirmación de saldos bancarios a menudo incluyen la solicitud de información relevante para otras afirmaciones de los estados financieros. Estas consideraciones pueden influir en la decisión del auditor acerca de la conveniencia de aplicar o no procedimientos de confirmación externa.

A53. Entre los factores que pueden ayudar al auditor a determinar si los procedimientos de confirmación externa deben realizarse como procedimientos sustantivos de auditoría se incluyen:

- El conocimiento que tiene la parte confirmante de la materia objeto de confirmación: es probable que las respuestas sean más fiables si provienen de una persona que tiene el conocimiento necesario de la información que es objeto de confirmación.
- La capacidad o la buena voluntad de la parte confirmante para responder – por ejemplo, es posible que la parte confirmante:
  - no quiera asumir la responsabilidad de responder a una solicitud de

[9] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 10

confirmación;

- considere que la respuesta es demasiado costosa en tiempo o en dinero;
- tenga reservas acerca de la responsabilidad legal potencial que se origine al responder;
- contabilice las transacciones en otra moneda; u
- opere en un entorno en el que responder a solicitudes de confirmación no sea un aspecto significativo de las operaciones del día a día.

En estas situaciones, las partes confirmantes pueden no responder, hacerlo de manera informal o intentar restringir la confianza que se pone en la respuesta.

- La objetividad de la parte confirmante: si la parte confirmante es una parte vinculada a la entidad, las respuestas a las solicitudes de confirmación pueden ser menos fiables.

Procedimientos sustantivos relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros (Ref: Apartado 20)

A54. La naturaleza y también la extensión de los procedimientos sustantivos aplicados por el auditor en relación con el proceso de cierre de los estados financieros dependen de la naturaleza y complejidad del proceso de información financiera de la entidad y de los riesgos de incorrección material relacionados.

Procedimientos sustantivos que responden a riesgos significativos (Ref: Apartado 21)

A55. El apartado 21 de esta NIA requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos que respondan de forma específica a riesgos que el auditor ha determinado que son significativos. La evidencia de auditoría en forma de confirmaciones externas recibidas directamente por el auditor de partes confirmantes adecuadas le puede ayudar en la obtención de evidencia de auditoría con el alto nivel de fiabilidad requerido para responder a los riesgos significativos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error. Por ejemplo, si el auditor identifica que la dirección es objeto de presiones para cumplir las expectativas de beneficios, puede haber un riesgo de que ésta sobrevalore las ventas mediante el reconocimiento inadecuado de ingresos relacionados con acuerdos de ventas cuyas condiciones no permiten el reconocimiento de los ingresos o mediante la facturación de ventas antes de su envío. En estas circunstancias, el auditor puede, por ejemplo, diseñar procedimientos de confirmación externa no sólo para confirmar cantidades pendientes, sino también para confirmar los detalles de los acuerdos de ventas, incluyendo fechas, cualquier derecho de devolución y condiciones de entrega. Además, el auditor puede considerar eficaz complementar dichos procedimientos de confirmación externa con indagaciones entre el personal no financiero de la entidad, sobre cualquier cambio en los acuerdos de ventas y en las condiciones de entrega.

Momento de realización de procedimientos sustantivos (Ref: Apartados 22-23)

A56. En la mayoría de los casos, la evidencia de auditoría que provenga de procedimientos sustantivos de una auditoría anterior proporciona poca o ninguna evidencia de auditoría para el periodo actual. Sin embargo, existen excepciones, como por ejemplo, una opinión jurídica obtenida en una auditoría anterior y relacionada con la estructura de una 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)

A57. En algunas circunstancias, el auditor puede considerar que es eficaz aplicar procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, y comparar y conciliar la información sobre el saldo al cierre del periodo con la información comparable en la fecha intermedia, con el fin de:

(a) identificar cantidades que parezcan inusuales;

(b) investigar, en su caso, dichas cantidades; y

(c) aplicar procedimientos analíticos sustantivos o pruebas de detalle para analizar el periodo restante hasta el cierre del periodo.

A58. La realización de procedimientos sustantivos en una fecha intermedia sin llevar a cabo procedimientos adicionales en una fecha posterior aumenta el riesgo de que el auditor no detecte incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo. Este riesgo es mayor cuanto más largo es el periodo que resta hasta el cierre. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos sustantivos en una fecha intermedia:

- El entorno de control y otros controles.
- La disponibilidad, en una fecha posterior, de información necesaria para los procedimientos de auditoría.
- El propósito del procedimiento sustantivo.
- El riesgo valorado de incorrección material.
- La naturaleza del tipo de transacción o del saldo contable y las afirmaciones relacionadas.
- La posibilidad para el auditor de aplicar procedimientos sustantivos adecuados o procedimientos sustantivos combinados con pruebas de controles para cubrir el periodo restante, con el fin de reducir el riesgo de que no se detecten incorrecciones que puedan existir al cierre del periodo.

A59. Factores tales como los siguientes pueden influir en la decisión de realizar o no procedimientos analíticos sustantivos con respecto al periodo comprendido entre la fecha intermedia y el cierre del periodo:

- Si los saldos al cierre del periodo de determinados tipos de transacciones o saldos contables son razonablemente previsibles con respecto a su importe, significatividad relativa y composición.
- Si son adecuados los procedimientos de la entidad para el análisis y ajuste de estos tipos de transacciones o saldos contables en fechas intermedias y para establecer correctamente los cortes de operaciones.
- Si el sistema de información proporcionará información sobre los saldos al cierre del periodo y sobre las transacciones en el periodo que resta hasta el cierre que sea suficiente para permitir la investigación de:
  - (a) transacciones o anotaciones significativas no habituales (incluidas las que se realizan al cierre del periodo o en fecha próxima a este);
  - (b) otras causas de fluctuaciones significativas o fluctuaciones esperadas que no se hayan producido; y
  - (c) cambios en la composición de los tipos de transacciones o saldos contables.

Incorrecciones detectadas en una fecha intermedia (Ref: Apartado 23)

A60. Cuando el auditor concluye que resulta necesario modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión planificados de procedimientos sustantivos que cubren el periodo

que resta hasta el cierre como consecuencia de incorrecciones inesperadas detectadas en una fecha intermedia, dicha modificación puede consistir en la ampliación o repetición al cierre del periodo de los procedimientos aplicados en la fecha intermedia.

Adecuación de la presentación de los estados financieros (Ref: Apartado 24)

A61. La evaluación de la adecuada presentación, disposición y contenido de los estados financieros incluye, por ejemplo, la consideración de la terminología utilizada de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el grado de detalle, la agregación y desagregación de las cantidades y las bases de las cantidades mostradas.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartados 25-27)

A62. La auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la cual se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo:

- La extensión de las incorrecciones que el auditor detecte en la realización de procedimientos sustantivos puede alterar su juicio de las valoraciones del riesgo y puede indicar una deficiencia significativa en el control interno.
- El auditor puede detectar discrepancias en los registros contables, evidencia contradictoria o falta de evidencia.
- Puede ocurrir que los procedimientos analíticos realizados en la fase de revisión global de la auditoría pongan de manifiesto un riesgo de incorrección material que no había sido identificado con anterioridad.

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados de incorrección material y el efecto en los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, así como para las afirmaciones relevantes para estas. La NIA 315 (Revisada 2019) contiene orientaciones adicionales sobre la revisión de la valoración del riesgo por el auditor[10].

A63. El auditor no puede asumir que un caso de fraude o error es una incidencia aislada. Por ello, la consideración del modo en que la detección de una incorrección afecta a los riesgos valorados de incorrección material es importante para determinar si la valoración continúa siendo adecuada.

A64. En el juicio del auditor sobre lo que constituye evidencia de auditoría suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de la incorrección potencial en la afirmación y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales, sobre los estados financieros.
- Eficacia de las respuestas y los controles de la dirección para hacer frente a los riesgos.
- Experiencia obtenida durante auditorías anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.
- Resultados de procedimientos de auditoría aplicados, incluido si dichos procedimientos de auditoría permitieron identificar casos específicos de fraude o error.

[10] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia de auditoría.
- Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable, y del sistema de control interno de la entidad.

Documentación (Ref: Apartado 28)

A65. La forma y la extensión de la documentación de auditoría dependen del juicio profesional del auditor, y están influidas por la naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y de su sistema de control interno, la disponibilidad de información en la entidad y la metodología de auditoría, así como por la tecnología utilizada en la auditoría.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 402

CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-5

Fecha de entrada en vigor 6

Objetivos 7

Definiciones 8

Requerimientos

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno 9-14

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material 15-17

Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada.....18

Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios.....19

Informe del auditor de la entidad usuaria 20-22

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno A1-A23

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material A24-A39

Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada..... A40

Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios..... A41

Informe del auditor de la entidad usuaria A42-A44

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada cuando la entidad usuaria utiliza los servicios de una o más organizaciones de servicios. En concreto, desarrolla el modo en que el auditor de la entidad usuaria aplica la NIA 315 (Revisada 2019)[1] y la NIA 330[2] para la obtención de conocimiento sobre dicha entidad, incluido el sistema de control interno de la entidad relevante para la preparación de los estados financieros, que sea suficiente para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, así como para diseñar y aplicar procedimientos posteriores de auditoría que respondan a dichos riesgos.

2. Muchas entidades externalizan aspectos de su negocio con organizaciones que prestan servicios que comprenden desde la realización de una tarea específica, bajo la dirección de una entidad, hasta la sustitución de unidades o funciones enteras de negocio de la entidad, tal como la función de cumplimiento de obligaciones fiscales. Muchos de los servicios prestados por dichas organizaciones son parte integrante de las actividades empresariales de la entidad. Sin embargo, no todos los citados servicios son relevantes para la auditoría.

3. Los servicios prestados por la organización de servicios son relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria cuando dichos servicios y los controles sobre ellos son parte del sistema de información de la entidad usuaria relevante para la preparación de los estados financieros. Es probable que la mayoría de los controles de la organización de servicios formen parte del sistema de información de la entidad usuaria relevante para la preparación de los estados financieros o controles relacionados, como los controles sobre la salvaguarda de los activos. Los servicios de la organización de servicios son parte del sistema de información de la entidad usuaria cuando dichos servicios afectan a alguno de los siguientes aspectos:

   (a) El modo en que la información relativa a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos fluye por el sistema de información de la entidad usuaria, tanto manualmente como utilizando TI, y tanto si se obtiene del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos. Esto incluye cuando los servicios de la organización de servicios afectan al modo en que:

      (i) las transacciones de la entidad usuaria se inician, y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige en caso necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros; y

      (ii) la información sobre los hechos o condiciones, distintos de las transacciones, se captura, se procesa y se revela en los estados financieros de la entidad usuaria.

   (b) Los registros contables, cuentas específicas de los estados financieros de la entidad usuaria y otros registros de soporte relacionados con los flujos de información del apartado 3(a);

   (c) El proceso de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros de la entidad usuaria a partir de los registros descritos en el apartado 3(b), incluidas las relativas a la información a revelar y a las estimaciones contables relacionadas con tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativas; y

   (d) El entorno de TI de la entidad relevante para (a) a (c) anterior.

---

[1] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

[2] 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 esta 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 el sistema de control interno de la entidad usuaria para proporcionar una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y

   (b) diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos.

Definiciones

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

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

   (b) Informe sobre la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios (denominado en esta NIA “informe tipo 1”) – Informe que comprende:

      (i) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y de otros controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada; y

      (ii) un informe elaborado por el auditor de la entidad prestadora del servicio, con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados, así como de la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados.

   (c) Informe sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios (denominado en esta NIA “informe tipo 2”) – Informe que comprende:

      (i) una descripción, preparada por la dirección de la organización de servicios, del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros

controles relacionados que se han diseñado e implementado en una fecha determinada o a lo largo de un período específico y, en algunos casos, su eficacia operativa a lo largo de un período específico; y

(ii) un informe elaborado por el auditor de la entidad prestadora del servicio con el objetivo de alcanzar una seguridad razonable, que incluya:

a. su opinión sobre la descripción del sistema de la organización de servicios, de los objetivos de control y otros controles relacionados así como la idoneidad del diseño de los controles para alcanzar los objetivos de control especificados y la eficacia operativa de dichos controles; y
b. una descripción de las pruebas de controles realizadas por el auditor y de los resultados obtenidos.

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

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

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

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

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

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

Requerimientos

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno

9. Para la obtención de conocimiento de la entidad usuaria de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[3], el auditor de dicha 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

[3] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 9

la entidad usuaria; y (Ref: Apartado A7)

(d) la naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios, incluidos los términos contractuales aplicables a las actividades realizadas por la organización de servicios. (Ref: Apartados A8–A11)

10. Para la obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor de la entidad usuaria identificará los controles en el componente de actividades de control[4] de la entidad usuaria, entre los relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios, incluidos los que se aplican a las transacciones procesadas por la organización de servicios, y evaluará su diseño y determinará si han sido implementados[5]. (Ref: Apartados A12–A14)

11. El auditor de la entidad usuaria determinará si se ha obtenido conocimiento suficiente sobre la naturaleza y la significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios, así como sobre su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria con la finalidad de disponer de una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

12. Si el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria, obtendrá dicho conocimiento mediante uno o más de los siguientes procedimientos:

(a) obteniendo un informe tipo 1 o tipo 2, si lo hubiera;

(b) contactando con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para obtener información específica;

(c) visitando la organización de servicios y aplicando procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios; o

(d) recurriendo a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles de la organización de servicios. (Ref: Apartados A15–A20)

Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para ayudar al auditor de la entidad usuaria a obtener conocimiento de la organización de servicios

13. Para determinar si la evidencia de auditoría proporcionada por un informe tipo 1 o tipo 2 es suficiente y adecuada, el auditor de la entidad usuaria deberá satisfacerse de:

(a) la competencia profesional del auditor de la entidad prestadora del servicio y de su independencia con respecto a la organización de servicios; y

(b) la adecuación de las normas conforme a las cuales se emitió el informe tipo 1 o tipo 2. (Ref: Apartado A21)

14. Si el auditor de la entidad usuaria prevé utilizar un informe tipo 1 o tipo 2 como evidencia de auditoría para sustentar su conocimiento sobre el diseño y la implementación de controles en la organización de servicios, dicho auditor:

(a) evaluará si la descripción y el diseño de los controles de la organización de servicios se refieren a una fecha o a un periodo adecuados para los fines del auditor de la entidad usuaria;

(b) evaluará si la evidencia proporcionada por el informe es suficiente y adecuada para obtener conocimiento de los controles en la organización de servicios; y

(c) determinará si los controles complementarios de la entidad usuaria identificados por

---

4 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)

5 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(d)

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)[6], si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la auditoría de estados financieros de la entidad usuaria. (Ref: Apartado A42)

21. Cuando exprese una opinión no modificada, el auditor de la entidad usuaria, en su informe de auditoría, no se referirá al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio salvo que lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren dicha mención, el informe de auditoría relativo a la entidad usuaria indicará que esta mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con la opinión de auditoría. (Ref: Apartado A43)

22. Si la referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio en el informe de auditoría relativo a la entidad usuaria es relevante para entender la opinión modificada del auditor de la entidad usuaria, se indicará que dicha mención no reduce la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria en relación con su opinión. (Ref: Apartado A44)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno

Fuentes de información (Ref: Apartado 9)

A1. Puede obtenerse información sobre la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios a través de una amplia gama de fuentes, tales como:

- Manuales de usuario.
- Descripciones de sistemas.
- Manuales técnicos.
- El contrato o el acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la

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

organización de servicios.

- Informes de las organizaciones de servicios, de la función de auditoría interna o de las autoridades reguladoras relativos a controles en la organización de servicios.
- Informes del auditor de la entidad prestadora del servicio, incluidas cartas a la dirección, si las hubiera.

A2. El conocimiento obtenido a través de la experiencia del auditor de la entidad usuaria con la organización de servicios, por ejemplo, debido a otros encargos de auditoría, también puede servir de ayuda para obtener conocimiento de la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios. Esto resultará particularmente útil si los servicios y controles de la organización de servicios sobre dichos servicios están muy estandarizados.

Naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios (Ref: Apartado 9(a))

A3. La entidad usuaria puede recurrir a una organización de servicios que procese transacciones y rinda cuentas sobre ellas, o que registre transacciones y procese los datos correspondientes. Las organizaciones de servicios que prestan dichos servicios incluyen, por ejemplo, departamentos bancarios de administración fiduciaria que invierten y gestionan activos para los planes de pensiones de empleados o para terceros; bancos hipotecarios que gestionan hipotecas para terceros; proveedores de servicios de aplicaciones informáticas que proporcionan aplicaciones informáticas estandarizadas y un entorno tecnológico que permiten a los clientes procesar transacciones financieras y operativas.

A4. Ejemplos de servicios prestados por una organización de servicios que son relevantes para la auditoría incluyen:

- La llevanza de los registros contables de la entidad usuaria.
- La gestión de activos.
- El inicio, registro o procesamiento de transacciones en calidad de agente de la entidad usuaria.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A5. Es posible que las entidades de pequeña dimensión utilicen servicios externos de contabilidad que vayan desde el procesamiento de determinadas transacciones (por ejemplo, el pago de impuestos sobre nóminas) y su registro contable, hasta la preparación de sus estados financieros. El uso de una organización de servicios para la preparación de sus estados financieros no exime a la dirección de la entidad de pequeña dimensión ni, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, de sus responsabilidades sobre los estados financieros[7].

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,

---

[7] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados 4 y A4-A5

en dichas circunstancias, es necesario obtener conocimiento de dichos controles.

Grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y la entidad usuaria (Ref: Apartado 9(c))

A7. La significatividad de los controles de la organización de servicios respecto de los de la entidad usuaria depende también del grado de interacción que exista entre sus actividades y las de la entidad usuaria. El grado de interacción se refiere a la medida en que la entidad usuaria puede implementar controles eficaces sobre el procesamiento realizado por la organización de servicios, y decide así hacerlo. Por ejemplo, existe un alto grado de interacción entre las actividades de la entidad usuaria y las de la organización de servicios cuando la entidad usuaria autoriza las transacciones y la organización de servicios las procesa y contabiliza. En estas circunstancias, puede resultar factible para la entidad usuaria implementar controles efectivos sobre dichas transacciones. Por otra parte, cuando la organización de servicios inicia o inicialmente registra, procesa y contabiliza las transacciones de la entidad usuaria, existe un menor grado de interacción entre las dos organizaciones. En estas circunstancias, es posible que la entidad usuaria no pueda implementar controles eficaces propios sobre estas transacciones, o decida no hacerlo, y confíe en los controles de la organización de servicios.

Naturaleza de las relaciones entre la entidad usuaria y la organización de servicios (Ref: Apartado 9(d))

A8. El contrato o el acuerdo de prestación de servicios entre la entidad usuaria y la organización de servicios puede cubrir cuestiones tales como:

- la información que ha de proporcionarse a la entidad usuaria y las responsabilidades relativas al inicio de las transacciones relacionadas con las actividades de la organización de servicios;
- la aplicación de requerimientos de las autoridades reguladoras con respecto a la forma en que se mantendrán los registros o el acceso a éstos;
- la indemnización, en su caso, que recibirá la entidad usuaria en caso de incumplimiento de funciones;
- si la organización de servicios proporcionará un informe sobre sus controles y, en ese caso, si será un informe tipo 1 o tipo 2;
- si el auditor de la entidad usuaria tendrá derecho de acceso a los registros contables de la entidad usuaria que mantiene la organización de servicios y a otra información necesaria para realizar la auditoría; y
- si el acuerdo permite la comunicación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio.

A9. Existe una relación directa entre la organización de servicios y la entidad usuaria y entre la organización de servicios y el auditor de la entidad prestadora del servicio. Estas relaciones no crean necesariamente una relación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio. Cuando no existe relación directa entre ambos, las comunicaciones entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio se llevan a cabo normalmente a través de la entidad usuaria y la organización de servicios. También puede establecerse una relación directa entre el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio, teniendo en cuenta las consideraciones de ética y de confidencialidad aplicables. Por ejemplo, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio para que éste aplique procedimientos en nombre de aquel, tales como:

(a) pruebas de controles en la organización de servicios; o

(b) procedimientos sustantivos en relación con las transacciones y los saldos de los

estados financieros de la entidad usuaria que competen a la organización de servicios.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. Los auditores del sector público normalmente tienen derechos de acceso amplios establecidos por la normativa. Sin embargo, puede haber situaciones en las que no se disponga de dichos derechos de acceso; por ejemplo, cuando la organización de servicios está situada en una jurisdicción diferente. En estos casos, puede resultar necesario que el auditor del sector público obtenga conocimiento de la legislación aplicable en dicha jurisdicción, con el fin de determinar si pueden obtenerse derechos de acceso pertinentes. El auditor del sector público también puede obtener de la entidad usuaria, o solicitar a esta, que incorpore derechos de acceso a cualquier acuerdo contractual entre la entidad usuaria y la organización de servicios.

A11. Los auditores del sector público pueden igualmente recurrir a otro auditor para que éste realice pruebas de controles o aplique procedimientos sustantivos en relación con el cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones.

Conocimiento de los controles relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios (Ref: Apartado 10)

A12. La entidad usuaria puede establecer controles para los servicios prestados por la organización de servicios sobre los que el auditor de la entidad usuaria pueda realizar pruebas que permitan a dicho auditor concluir que los controles de la entidad usuaria están operando eficazmente con respecto a algunas o a todas las afirmaciones correspondientes, todo ello con independencia de los controles implantados en la organización de servicios. Si la entidad usuaria, por ejemplo, utiliza una organización de servicios para procesar las nóminas, la entidad usuaria puede establecer controles sobre la entrega y recepción de información sobre las nóminas que puedan evitar o detectar incorrecciones materiales. Estos controles pueden incluir:

- La comparación de los datos entregados a la organización de servicios con los informes recibidos de la organización de servicios, una vez que se han procesado los datos.
- Un nuevo cálculo a partir de una muestra de las cantidades que figuran en las nóminas para comprobar su exactitud aritmética y revisar la razonabilidad del importe total de la nómina.

A13. En esta situación, el auditor de la entidad usuaria puede realizar pruebas de los controles de la entidad usuaria sobre el procesamiento de las nóminas que le proporcionen una base para concluir que los controles de la entidad usuaria están operando eficazmente respecto de las afirmaciones relacionadas con las transacciones relativas a las nóminas.

A14. Como se indica en la NIA 315 (Revisada 2019)[8], con respecto a algunos riesgos, el auditor de la entidad usuaria puede juzgar que no es posible o factible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada aplicando únicamente procedimientos sustantivos. Dichos riesgos pueden estar relacionados con el registro inexacto o incompleto de tipos de transacciones y de saldos contables rutinarios y significativos, cuyas características permiten a menudo un procesamiento altamente automatizado con escasa o nula intervención manual. Dichas características que permiten un procesamiento automatizado pueden estar especialmente presentes cuando la entidad usuaria utiliza organizaciones de servicios. En estos casos, los controles de la entidad usuaria sobre los riesgos son relevantes para la auditoría, y se requiere que el auditor de la entidad usuaria obtenga conocimiento de dichos controles de conformidad con los apartados 9 y 10 de la presente NIA, y los evalúe.

---

[8] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 33

Procedimientos posteriores a aplicar cuando no se puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria (Ref: Apartado 12)

A15. La decisión del auditor de la entidad usuaria sobre los procedimientos enumerados en el apartado 12 que aplicará, de manera individual o en combinación con otros, a fin de obtener la información necesaria para disponer de una base suficiente para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material relacionados con la utilización, por parte de la entidad usuaria, de una organización de servicios, puede verse influida por cuestiones como:

- la dimensión tanto de la entidad usuaria como de la organización de servicios;
- la complejidad de las transacciones de la entidad usuaria y de los servicios prestados por la organización de servicios;
- la ubicación de la organización de servicios (por ejemplo, el auditor de la entidad usuaria puede decidir que otro auditor aplique procedimientos en la organización de servicios por cuenta del auditor de la entidad usuaria si la organización de servicios está en un lugar lejano);
- si se espera que el procedimiento o procedimientos proporcionen eficazmente al auditor de la entidad usuaria evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- la naturaleza de la relación entre la entidad usuaria y la organización de servicios.

A16. La organización de servicios puede contratar a un auditor para que informe sobre la descripción y el diseño de sus controles (informe tipo 1) o sobre la descripción y el diseño de sus controles, y su eficacia operativa (informe tipo 2). Los informes tipo 1 y tipo 2 pueden ser emitidos de acuerdo con la Norma Internacional sobre Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402[9] 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 relacionados con los servicios prestados a la entidad usuaria. Si se ha emitido un informe tipo 1 o tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio con el fin de que aplique dichos procedimientos, puesto que ya existe una relación entre el auditor de la entidad prestadora del servicio y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria que recurra al trabajo de otro auditor puede

[9] NIEA 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios*

encontrar orientaciones útiles en la NIA 600[10], ya que se refiere al conocimiento de otro auditor (incluidas su independencia y su competencia profesional) y la participación en el trabajo de otro auditor de cara a la planificación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de dicho trabajo, y a la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.

A20. La entidad usuaria puede utilizar una organización de servicios que, a su vez, subcontrate a otra organización de servicios para proporcionar algunos de los servicios prestados a la entidad usuaria que forman parte del sistema de información de esta relevante para la información financiera. La organización de servicios subcontratada puede ser una entidad independiente de la organización de servicios o estar vinculada a esta. Puede resultar necesario que el auditor de la entidad usuaria tenga en cuenta los controles de la organización de servicios subcontratada. En situaciones en las que se subcontratan una o varias organizaciones de servicios, la interacción entre las actividades de la entidad usuaria y las de la organización de servicios se amplía para incluir la interacción entre la entidad usuaria, la organización de servicios y las organizaciones de servicios subcontratadas. El grado de dicha interacción, así como la naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas por la organización de servicios y las organizaciones de servicios subcontratadas, son los factores más importantes que debe tener en cuenta el auditor de la entidad usuaria a la hora de determinar la significatividad de los controles de la organización de servicios y de las organizaciones de servicios subcontratadas con respecto a los controles de la entidad usuaria.

Utilización de un informe tipo 1 o tipo 2 para sustentar el conocimiento del auditor de la entidad usuaria sobre la organización de servicios (Ref: Apartados 13-14)

A21. El auditor de la entidad usuaria puede realizar indagaciones sobre el auditor de la entidad prestadora del servicio ante su organización profesional o entre otros profesionales ejercientes, y puede indagar sobre si el auditor de la entidad prestadora del servicio está sujeto a una autoridad de supervisión. El auditor de la entidad prestadora del servicio puede ejercer en una jurisdicción en la que se sigan normas diferentes con respecto a los informes sobre controles de la organización de servicios, y el auditor de la entidad usuaria puede obtener información sobre las normas que utiliza el auditor de la entidad prestadora del servicio del organismo emisor de las normas.

A22. Un informe tipo 1 o tipo 2, junto con información sobre la entidad usuaria, puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento de:

(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

---

[10] El apartado 2 de la NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, indica: "Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los de grupo, esta NIA puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran…". Véase también el apartado 19 de la NIA 600.

conocimiento suficiente con el fin de identificar y valorar los riesgos de incorrección material. Un informe tipo 1, sin embargo, no proporciona evidencia alguna de la eficacia operativa de los controles.

A23. Un informe tipo 1 o tipo 2 de una fecha o referido a un periodo no comprendidos en el periodo de información de la entidad usuaria puede facilitar al auditor de la entidad usuaria la obtención de conocimiento preliminar de los controles implementados en la organización de servicios si el informe se complementa con información adicional actual procedente de otras fuentes. Si la descripción de los controles de la organización de servicios es de una fecha o se refiere a un periodo anterior al comienzo del periodo sometido a auditoría, el auditor de la entidad usuaria puede aplicar procedimientos para actualizar la información de un informe tipo 1 o tipo 2, tales como:

- discutir los cambios producidos en la organización de servicios con personal de la entidad usuaria que esté en una situación que le permita conocer dichos cambios;
- revisar documentación y correspondencia actual emitida por la organización de servicios; o
- discutir los cambios con el personal de la organización de servicios.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

A24. Que la utilización de una organización de servicios aumente el riesgo de incorrección material de la entidad usuaria depende de la naturaleza de los servicios prestados y de los controles sobre dichos servicios; en algunos casos, la utilización de una organización de servicios puede reducir el riesgo de incorrección material de la entidad usuaria, particularmente si la propia entidad usuaria no tiene la especialización necesaria para realizar determinadas actividades, tales como iniciar, procesar y registrar transacciones, o no cuenta con recursos adecuados (por ejemplo, un sistema de tecnología de la información).

A25. Cuando la organización de servicios tiene a su cargo elementos de los registros contables de la entidad usuaria que resultan materiales, puede ser necesario que el auditor de la entidad usuaria tenga acceso directo a dichos registros con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al funcionamiento de los controles sobre dichos registros o para verificar las transacciones y saldos registrados en ellos, o con ambos fines. Dicho acceso puede implicar la inspección física de los registros en los locales de la organización de servicios o el examen de registros mantenidos de forma electrónica desde la entidad usuaria o desde otro lugar, o ambas actuaciones. Cuando el acceso directo se lleva a cabo por medios electrónicos, el auditor de la entidad usuaria puede obtener evidencia por dicha vía sobre la adecuación de los controles aplicados por la organización de servicios en relación con la integridad y la exactitud de los datos de la entidad usuaria de los que es responsable la organización de servicios.

A26. Para determinar la naturaleza y la extensión de la evidencia de auditoría a obtener en relación con los saldos que representan activos mantenidos o transacciones realizadas por una organización de servicios por cuenta de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria puede considerar la aplicación de los siguientes procedimientos:

(a) Examen de registros y documentos mantenidos por la entidad usuaria: la naturaleza y extensión de los registros contables y la documentación de soporte conservada por la entidad usuaria determinan la fiabilidad de esta fuente de evidencia. En algunos casos, la entidad usuaria puede no mantener registros independientes detallados o documentación de transacciones específicas realizadas por su cuenta.

(b) Examen de registros y documentos mantenidos por la organización de servicios: el acceso del auditor de la entidad usuaria a los registros de la organización de servicios puede haberse establecido como parte de los acuerdos contractuales alcanzados entre la entidad usuaria y la organización de servicios. El auditor de la

entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor, para que acceda, en su nombre, a los registros de la entidad usuaria mantenidos por la organización de servicios.

(c) Obtención de confirmaciones de la organización de servicios sobre saldos y transacciones: en los casos en los que la entidad usuaria mantiene registros independientes de saldos y transacciones, la confirmación de la organización de servicios que corrobore los registros de la entidad usuaria puede constituir evidencia de auditoría fiable con respecto a la existencia de las transacciones y los activos afectados. Por ejemplo, cuando se utilicen varias organizaciones de servicios, como una gestora de inversiones y un depositario, y dichas organizaciones de servicios mantengan registros independientes, el auditor de la entidad usuaria puede confirmar los saldos con dichas organizaciones para comparar dicha información con los registros independientes de la entidad usuaria.

Si la entidad usuaria no mantiene registros independientes, la información obtenida de las confirmaciones procedentes de la organización de servicios es sólo una declaración de lo que se refleja en los registros mantenidos por la organización de servicios. Por lo tanto, tales confirmaciones no constituyen, por sí solas, evidencia de auditoría fiable. En dichas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede considerar la posibilidad de identificar una fuente alternativa de evidencia independiente.

(d) Aplicación de procedimientos analíticos a los registros mantenidos por la entidad usuaria o a los informes recibidos de la organización de servicios: la eficacia de los procedimientos analíticos probablemente variará de una afirmación a otra y dependerá de la extensión y detalle de la información disponible.

A27. Otro auditor puede aplicar procedimientos que sean de naturaleza sustantiva en beneficio de los auditores de las entidades usuarias. Un encargo de este tipo puede implicar la aplicación, por otro auditor, de procedimientos acordados entre la entidad usuaria y el auditor de dicha entidad usuaria y entre la organización de servicios y su auditor de la entidad prestadora del servicio. El auditor de la entidad usuaria revisa los hallazgos resultantes de los procedimientos aplicados por otro auditor con el fin de determinar si constituyen evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Adicionalmente, pueden existir requerimientos impuestos por las autoridades públicas o por acuerdos contractuales que lleven a un auditor de la entidad prestadora del servicio a aplicar determinados procedimientos de naturaleza sustantiva. Los resultados de la aplicación de los procedimientos requeridos a los saldos y transacciones procesados por la organización de servicios se pueden utilizar por los auditores de las entidades usuarias como parte de la evidencia necesaria para sustentar sus opiniones de auditoría. En estas circunstancias, puede ser útil que el auditor de la entidad usuaria y el auditor de la entidad prestadora del servicio acuerden, con anterioridad a la aplicación de los procedimientos, la documentación de auditoría o el acceso a ella que se proporcionará al auditor de la entidad usuaria.

A28. En determinadas circunstancias, en concreto cuando la entidad usuaria externalice alguna o todas sus funciones financieras en una organización de servicios, el auditor de la entidad usuaria puede enfrentarse a una situación en la que una parte significativa de la evidencia de auditoría se encuentre en la organización de servicios. Puede ser necesaria la aplicación de procedimientos sustantivos en la organización de servicios por el auditor de la entidad usuaria, o por otro auditor por cuenta de éste. El auditor de la entidad prestadora del servicio puede proporcionar un informe tipo 2 y, además, aplicar procedimientos sustantivos por cuenta del auditor de la entidad usuaria. La participación de otro auditor no modifica la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que constituya una base razonable para sustentar su opinión. Por consiguiente, al determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y si necesita aplicar procedimientos sustantivos posteriores, el auditor de la entidad usuaria

tendrá en cuenta su participación en la dirección, supervisión y aplicación de los procedimientos sustantivos realizados por otro auditor, o la evidencia de tales procedimientos.

Prueba de controles

A29. La NIA 330[11], en determinadas circunstancias, requiere al auditor de la entidad usuaria que diseñe y aplique pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la eficacia operativa de controles. En el contexto de la organización de servicios, este requerimiento se aplica cuando:

(a) La valoración de riesgos de incorrección material por el auditor de la entidad usuaria incorpora la expectativa de que los controles de la organización de servicios están operando eficazmente (es decir, el auditor de la entidad usuaria tiene intención de confiar en la eficacia operativa de los controles de la organización de servicios a la hora de determinar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos sustantivos); o

(b) Los procedimientos sustantivos, solos o combinados con pruebas sobre la eficacia operativa de los controles de la entidad usuaria, no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada relativa a las afirmaciones.

A30. Si no dispone de un informe tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede contactar con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar que se contrate a un auditor de servicios que proporcione un informe tipo 2 en el que se incluyan pruebas de la eficacia operativa de los controles, o el auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, recurrir a otro auditor con el fin de que aplique procedimientos en la organización de servicios para comprobar la eficacia operativa de dichos controles. El auditor de la entidad usuaria puede, asimismo, visitar la organización de servicios y realizar pruebas de controles, si la organización de servicios presta su conformidad. Las valoraciones del riesgo que efectúa el auditor de la entidad usuaria se basan en la evidencia proporcionada por el trabajo del otro auditor, combinada con la proporcionada por sus propios procedimientos.

Utilización de un informe tipo 2 como evidencia de auditoría de que los controles de la organización de servicios están funcionando eficazmente (Ref: Apartado 17)

A31. Un informe tipo 2 puede tener como finalidad satisfacer las necesidades de varios auditores distintos de entidades usuarias. Por ello, las pruebas de controles y los resultados descritos en el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio pueden no ser relevantes con respecto a afirmaciones significativas de los estados financieros de la entidad usuaria. Las pruebas de controles y sus resultados se evalúan con la finalidad de determinar si el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio proporciona evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia de los controles para sustentar la valoración del riesgo efectuada por el auditor de la entidad usuaria. Al hacerlo, el auditor de la entidad usuaria puede tener en cuenta los siguientes factores:

(a) el periodo de tiempo cubierto por las pruebas de controles y el tiempo transcurrido desde su realización;

(b) el alcance del trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio y los servicios y procesos cubiertos, los controles comprobados y las pruebas que se han realizado, y el modo en que los controles comprobados están relacionados con los controles de la entidad usuaria; y

(c) los resultados de dichas pruebas de controles y la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio sobre la eficacia operativa de los controles.

A32. Con respecto a determinadas afirmaciones, cuanto más corto sea el periodo cubierto por

[11] NIA 330, apartado 8

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 de la organización de servicios fuera del periodo cubierto por el informe tipo 2, o que decida aplicar procedimientos de auditoría adicionales. Entre los factores relevantes para determinar la evidencia de auditoría adicional que se debe obtener sobre los controles de la organización de servicios aplicados fuera del periodo cubierto por el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio pueden incluirse:

- la significatividad de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones;
- los controles específicos sobre los que se realizaron pruebas durante el periodo intermedio, así como los cambios significativos introducidos en ellos desde que se verificaron, incluidos los cambios en el sistema de información, los procesos y el personal;
- el grado en que se ha obtenido evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de dichos controles;
- la duración del periodo restante;
- la medida en que el auditor de la entidad usuaria tiene previsto reducir los procedimientos sustantivos posteriores basándose en la fiabilidad de los controles; y
- la eficacia del entorno de control y el proceso de la entidad usuaria para el seguimiento del sistema de control interno.

A34. Puede obtenerse evidencia de auditoría adicional, por ejemplo, ampliando las pruebas de controles al periodo restante o realizando pruebas sobre el proceso de seguimiento del sistema de control interno de la entidad usuaria.

A35. Si el periodo sobre el que el auditor de la entidad prestadora del servicio ha realizado pruebas queda completamente fuera del periodo de información financiera de la entidad usuaria, el auditor de la entidad usuaria no podrá basarse en dichas pruebas para concluir que los controles de la entidad usuaria operan eficazmente, ya que no proporcionan evidencia de la eficacia de los controles correspondiente al periodo de auditoría actual, salvo que se hayan aplicado otros procedimientos.

A36. En determinadas circunstancias, un servicio prestado por una organización de servicios puede diseñarse bajo la hipótesis de que la entidad usuaria implementará determinados controles. Por ejemplo, el servicio puede diseñarse bajo la hipótesis de que la entidad usuaria dispondrá de controles para autorizar las transacciones antes de que estas se envíen a la organización de servicios para su procesamiento. En dicha situación, la descripción de los controles de la organización de servicios puede incluir una descripción de los controles complementarios de la entidad usuaria. El auditor de la entidad usuaria determinará si los mencionados controles complementarios de la entidad usuaria son relevantes para el servicio prestado a la entidad usuaria.

A37. Si el auditor de la entidad usuaria considera que el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio puede no proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada,

por ejemplo, cuando el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio no contiene una descripción de las pruebas de controles realizadas por él y de los resultados de estas, el auditor de la entidad usuaria puede completar el conocimiento derivado de los procedimientos y de las conclusiones del auditor de la entidad prestadora del servicio contactando con la organización de servicios, a través de la entidad usuaria, para solicitar la posibilidad de discutir con el auditor de la entidad prestadora del servicio sobre el alcance y los resultados de su trabajo. Igualmente, si el auditor de la entidad usuaria lo considera necesario, puede contactar con la organización de servicios, a través de aquélla, para solicitar que el auditor de la entidad prestadora del servicio aplique ciertos procedimientos a la organización de servicios. Alternativamente, el auditor de la entidad usuaria u otro auditor a solicitud del auditor de la entidad usuaria, pueden aplicar dichos procedimientos.

A38. El informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio identifica los resultados de las pruebas, incluidas las excepciones y otra información que puedan afectar a las conclusiones del auditor de la entidad usuaria. Las excepciones señaladas por el auditor de la entidad prestadora del servicio o una opinión modificada en el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio no significan automáticamente que el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio no sea útil para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria en la valoración de los riesgos de incorrección material. Antes al contrario, las excepciones y la cuestión que ha dado lugar a una opinión modificada en el informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio se tienen en cuenta en la valoración que el auditor de la entidad usuaria hace de las pruebas de controles realizadas por el auditor de la entidad prestadora del servicio. Al considerar las excepciones y las cuestiones que han dado lugar a una opinión modificada, el auditor de la entidad usuaria puede discutir dichas cuestiones con el auditor de la entidad prestadora del servicio. Dicha comunicación depende de que la entidad usuaria contacte con la organización de servicios y obtenga la autorización de esta para que tenga lugar la comunicación.

Comunicación de deficiencias en el control interno identificadas durante la realización de la auditoría

A39. Se requiere que el auditor de la entidad usuaria comunique oportunamente por escrito, a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, las deficiencias significativas identificadas durante la realización de la auditoría[12]. 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[13]. Las cuestiones que el auditor de la entidad usuaria puede identificar durante la realización de la auditoría y comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad incluyen:

- cualquier control dentro del proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno que la entidad usuaria podría implementar, incluidos los identificados como consecuencia de la obtención de un informe tipo 1 o tipo 2;
- casos en los que en el informe tipo 1 o tipo 2 se señalan controles complementarios de la entidad usuaria y no se han implementado en ella; y
- controles en la organización de servicios que pueden resultar necesarios y que no parecen haber sido implementados o no se abordan de forma específica en un informe tipo 2.

Informes tipo 1 y tipo 2 que excluyen los servicios de una organización de servicios subcontratada (Ref: Apartado 18)

---

12 NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, apartados 9-10

13 NIA 265, apartado 10

A40. Si la organización de servicios subcontrata a otra organización de servicios, el informe del auditor de la entidad prestadora del servicio puede incluir o excluir los pertinentes objetivos de control de la subcontratada, y otros controles relacionados, en la descripción del sistema de la organización de servicios y en el alcance del encargo del auditor de la entidad prestadora del servicio. Estos dos métodos de información se conocen como el método inclusivo y el método excluyente, respectivamente. Si el informe tipo 1 o tipo 2 excluye los controles de la subcontratada, y los servicios prestados por esta son relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, se requiere que el auditor de la entidad usuaria aplique los requerimientos de esta NIA con respecto a la organización de servicios subcontratada. La naturaleza y extensión del trabajo que debe realizar el auditor de la entidad usuaria con respecto a los servicios prestados por la organización de servicios subcontratada dependen de la naturaleza y significatividad de dichos servicios para la entidad usuaria y de su relevancia para la auditoría. La aplicación del requerimiento recogido en el apartado 9 facilita al auditor de la entidad usuaria la determinación del efecto de la organización de servicios subcontratada y la naturaleza y el alcance del trabajo que debe realizar.

Fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, e incorrecciones no corregidas en relación con las actividades de la organización de servicios (Ref: Apartado 19)

A41. La organización de servicios puede estar obligada, de acuerdo con los términos del contrato con las entidades usuarias, a revelar a las entidades usuarias afectadas cualquier fraude, incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias e incorrecciones no corregidas atribuibles a la dirección de la organización de servicios o a sus empleados. Tal como requiere el apartado 19, el auditor de la entidad usuaria efectúa indagaciones ante la dirección de dicha entidad sobre si la organización de servicios le ha informado sobre este tipo de cuestiones, y evalúa si las posibles cuestiones comunicadas por la organización de servicios afectan a la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor de la entidad usuaria. En determinadas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede necesitar información adicional para realizar esta evaluación, y puede solicitar a la entidad usuaria que contacte con la organización de servicios para obtener la información necesaria.

Informe del auditor de la entidad usuaria (Ref: Apartado 20)

A42. Cuando el auditor de la entidad usuaria no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los servicios prestados por una organización de servicios que sean relevantes para la auditoría de los estados financieros de la entidad usuaria, existirá una limitación al alcance de la auditoría. Esto puede ocurrir cuando:

- el auditor de la entidad usuaria no puede obtener conocimiento suficiente de los servicios prestados por la organización de servicios y no tiene una base suficiente y adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material;
- la valoración del riesgo por el auditor de la entidad usuaria parte del supuesto de que los controles de la organización de servicios funcionan eficazmente y el auditor de la entidad usuaria no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de dichos controles; o
- la evidencia de auditoría suficiente y adecuada sólo está disponible en los registros mantenidos en la organización de servicios y el auditor de la entidad usuaria no puede obtener acceso directo a dichos registros.

El hecho de que el auditor de la entidad usuaria exprese una opinión con salvedades o deniegue la opinión depende de su conclusión con respecto a si los posibles efectos sobre los estados financieros son materiales o generalizados.

Referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio (Ref: Apartados 21-22)

A43. En algunos casos, disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del auditor de la entidad prestadora del servicio en el informe del auditor de la entidad usuaria, por ejemplo, a efectos de transparencia en el sector público. En dichas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede necesitar el consentimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio antes de hacer dicha referencia.

A44. El hecho de que la entidad usuaria utilice una organización de servicios no modifica la responsabilidad del auditor de la entidad usuaria establecida por las NIA de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base razonable para sustentar su opinión. Por lo tanto, el auditor de la entidad usuaria no se referirá al informe del auditor de la entidad prestadora del servicio como fundamento, en parte, de su opinión sobre los estados financieros de la entidad usuaria. Sin embargo, cuando el auditor de la entidad usuaria exprese una opinión modificada debido a una opinión modificada del informe del auditor de la entidad prestadora del servicio, nada impide que el auditor de la entidad usuaria haga referencia al informe del auditor de la entidad prestadora del servicio si dicha referencia sirve para explicar el motivo de la opinión modificada del auditor de la entidad usuaria. En dichas circunstancias, el auditor de la entidad usuaria puede necesitar el consentimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio antes de hacer dicha referencia.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 450

EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Fecha de entrada en vigor 2

Objetivo 3

Definiciones 4

Requerimientos

Acumulación de incorrecciones identificadas 5

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza 6-7

Comunicación y corrección de las incorrecciones 8-9

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas 10-13

Manifestaciones escritas 14

Documentación 15

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de incorrección A1

Acumulación de incorrecciones identificadas A2-A6

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza A7-A9

Comunicación y corrección de las incorrecciones A10-A13

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas A14-A28

Manifestaciones escritas A29

Documentación A30

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas en la realización de la auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y, en su caso, de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. La NIA 700 (Revisada) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, al formarse una opinión sobre los estados financieros, de concluir sobre si ha alcanzado una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. La conclusión del auditor requerida por la NIA 700 (Revisada) tiene en cuenta la evaluación que el auditor realiza del efecto, en su caso, de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, de conformidad con la presente NIA[1]. La NIA 320[2] trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de importancia relativa adecuadamente en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

3. El objetivo del auditor es evaluar:

   (a) el efecto en la auditoría de las incorrecciones identificadas; y

   (b) en su caso, el efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros.

Definiciones

4. A los efectos de las NIA, los siguientes términos tienen el significado que se les atribuye a continuación:

   (a) Incorrección – Diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida de los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. (Ref: Apartado A1)

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

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

Requerimientos

Acumulación de incorrecciones identificadas

5. El auditor acumulará las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref: Apartados A2–A6)

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza

6. El auditor determinará si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan de

---

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

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

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[3]. El auditor solicitará a la dirección que corrija dichas incorrecciones. (Ref: Apartados A10–A12)

9. Si la dirección rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el auditor, éste obtendrá conocimiento de las razones de la dirección para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al evaluar si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartado A13)

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

10. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor volverá a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320 para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad. (Ref: Apartados A14–A15)

11. El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales individualmente o de forma agregada. Para ello, el auditor tendrá en cuenta:

(a) la magnitud y la naturaleza de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y (Ref: Apartados A16–A22, A24–A25)

(b) el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto. (Ref: Apartado A23)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

12. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las incorrecciones no corregidas y el efecto que, individualmente o de forma agregada, pueden tener sobre la opinión a expresar en el informe de auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban[4]. La comunicación del auditor identificará las incorrecciones materiales no corregidas de forma individualizada. El auditor solicitará que se corrijan las incorrecciones no corregidas. (Ref: Apartados A26–A28)

13. El auditor también se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca

---

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

[4] Véase la nota a pie de página 3.

del efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto.

Manifestaciones escritas

14. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella. (Ref: Apartado A29)

Documentación

15. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[5]: (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[6];

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

(d) juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor no considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas;

(e) una inadecuada clasificación, agregación o desagregación de la información; y

(f) en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la omisión de una revelación necesaria para que los estados financieros se presenten fielmente, además de las que requiera específicamente el marco de información[7].

---

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

6 Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar*, en su apartado 42H establece que "una entidad revelará la información adicional que considere necesaria para cumplir con los objetivos de información a revelar del párrafo..."

7 Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la

La NIA 240 proporciona ejemplos de incorrecciones debidas a fraude[8].

Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref: Apartado 5)

“Claramente insignificante”

A2. El apartado 5 de esta NIA requiere que el auditor acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. “Claramente insignificante” no es sinónimo de “no material”. Las incorrecciones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido), o son de una naturaleza totalmente diferente que las que se considerarían materiales y se trata de incorrecciones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Se considera que la incorrección no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.

Incorrecciones en un estado financiero individual

A3. El auditor puede determinar un importe por debajo del cual las incorrecciones en un importe de los estados financieros individuales se consideran claramente insignificantes, y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros. Sin embargo, las incorrecciones por importes superiores al importe establecido se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA. Además, las incorrecciones relativas a cantidades pueden no ser claramente insignificantes cuando se juzgan atendiendo a su naturaleza o circunstancias y, de no ser el caso, se acumulan de conformidad con el apartado 5 de esta NIA.

Incorrecciones en la información a revelar

A4. Las incorrecciones en la información a revelar también pueden ser claramente insignificantes, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de magnitud, naturaleza o circunstancias por el que se juzguen. Las incorrecciones en la información a revelar que no sean claramente insignificantes también se acumulan para facilitar al auditor la evaluación del efecto de dichas incorrecciones en la correspondiente información a revelar y en los estados financieros en su conjunto. El apartado A17 de esta NIA proporciona ejemplos de incorrecciones en la información a revelar cualitativa que pueden ser materiales.

Acumulación de incorrecciones

A5. Las incorrecciones por naturaleza o circunstancias, acumuladas según se describe en los apartados A3–A4, no se pueden sumar como es el caso de las incorrecciones en cantidades. No obstante, el apartado 11 de esta NIA requiere que el auditor evalúe esas incorrecciones tanto individualmente como de manera agregada (es decir, en conjunto con otras incorrecciones) para determinar si son materiales.

A6. Para facilitar al auditor la evaluación del efecto de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y la comunicación de las incorrecciones a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, puede ser útil distinguir entre incorrecciones de hecho, incorrecciones de juicio e incorrecciones extrapoladas.

- Las incorrecciones de hecho son incorrecciones sobre las cuales no existe duda.
- Las incorrecciones de juicio son diferencias derivadas de los juicios de la dirección incluidas las relacionadas con el reconocimiento, medida, presentación y revelación en

---

situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros*, apartado 17(c)).

[8] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartados A1-A7

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[9] contiene orientaciones para determinar las incorrecciones proyectadas y evaluar los resultados.

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza (Ref: Apartados 6-7)

A7. Una incorrección puede no ser un hecho aislado. La evidencia de que puedan existir otras incorrecciones incluye, por ejemplo, los casos en los que el auditor identifique que una incorrección se produjo debido a un fallo del control interno o porque la entidad haya aplicado, de manera generalizada, hipótesis o métodos de valoración inadecuados.

A8. Si la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la importancia relativa determinada de conformidad con la NIA 320, puede haber un nivel de riesgo superior al aceptablemente bajo de que las posibles incorrecciones no detectadas, consideradas conjuntamente con las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, puedan superar la importancia relativa. Podrían existir incorrecciones no detectadas derivadas del riesgo de muestreo y del riesgo ajeno al muestreo[10].

A9. El auditor puede solicitar a la dirección que examine un tipo concreto de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros con el fin de que la dirección conozca la causa de una incorrección identificada por el auditor, aplique procedimientos para determinar el importe real de la incorrección del tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar y realice los ajustes adecuados en los estados financieros. La solicitud puede basarse, por ejemplo, en la extrapolación hecha por el auditor de las incorrecciones identificadas en una muestra de auditoría al total de la población de la que se extrajo la muestra.

Comunicación y corrección de las incorrecciones (Ref: Apartados 8-9)

A10. La comunicación oportuna de las incorrecciones al nivel adecuado de la dirección es importante ya que permite a esta evaluar si los tipos de transacciones, saldos contables e información revelada contienen incorrecciones, informar al auditor si está en desacuerdo y adoptar las medidas necesarias. Por lo general, el nivel adecuado de la dirección es aquel que tiene la responsabilidad y la autoridad para evaluar las incorrecciones y para adoptar las medidas necesarias.

A11. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al auditor la comunicación de ciertas incorrecciones a la dirección o a otros sujetos, dentro de la entidad. Dichas disposiciones pueden prohibir, de forma expresa, una comunicación u otra actuación que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente, así como alertar a la entidad, por ejemplo, cuando se requiere que el auditor informe de un incumplimiento o de la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias a una autoridad competente en aplicación de legislación contra el blanqueo de capitales. En estas circunstancias, las cuestiones consideradas por el auditor pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

A12. La corrección por parte de la dirección de todas las incorrecciones, incluidas las

---

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

[10] NIA 530, apartados 5(c) - (d)

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[11], 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[12]. 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

[11] NIA 700 (Revisada), apartado 12

[12] NIA 320, apartado 12

demanda de un metal o de una materia prima) en una entidad con actividades mineras.

- La incorrecta descripción de una política contable relativa a un elemento significativo del estado de situación financiera, del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto o del estado de flujos de efectivo.
- La inadecuada descripción de la volatilidad de un tipo de cambio en una entidad con actividades comerciales internacionales.

A18. Al determinar si las incorrecciones por naturaleza no corregidas son materiales de conformidad con el apartado 11 de esta norma, el auditor considera las incorrecciones no corregidas en las cantidades y en la información revelada. Esas incorrecciones se pueden considerar materiales tanto individualmente como en conjunto con otras incorrecciones. Por ejemplo, en función de las incorrecciones identificadas en la información revelada, el auditor puede considerar:

(a) si los errores identificados son persistentes o generalizados o

(b) si ciertas incorrecciones identificadas están relacionadas con la misma cuestión y si, consideradas conjuntamente, pueden afectar la comprensión de dicha cuestión por los usuarios.

Esta consideración de incorrecciones acumuladas también puede ser de utilidad al evaluar los estados financieros de conformidad con el apartado 13(d) de la NIA 700 (Revisada), que requiere que el auditor considere si la presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas.

A19. Si una incorrección individual se califica de material, es poco probable que se pueda compensar con otras incorrecciones. Por ejemplo, si los ingresos han sido sobrevalorados de forma material, los estados financieros en su conjunto contendrán una incorrección material, incluso si el efecto de la incorrección en los beneficios se compensa completamente con una sobrevaloración equivalente de los gastos. Puede ser adecuado compensar las incorrecciones dentro del mismo saldo contable o tipo de transacciones. Sin embargo, lo primero que debe tenerse en cuenta, antes de concluir que es adecuado compensar incluso las incorrecciones inmateriales, es el riesgo de que puedan existir otras incorrecciones no detectadas[13].

A20. La determinación de si una incorrección en la clasificación es material conlleva la evaluación de aspectos cualitativos, tales como el efecto de dicha incorrección sobre deudas u otros compromisos contractuales, su efecto sobre partidas individuales o subtotales, o su efecto sobre ratios clave. Puede haber circunstancias en las que el auditor concluya que una incorrección en la clasificación no es material considerando los estados financieros en su conjunto, aunque pueda superar el nivel o los niveles de importancia relativa utilizados para evaluar otras incorrecciones. Por ejemplo, una clasificación errónea entre partidas mostradas individualmente en el balance de situación puede no ser considerada material para los estados financieros en su conjunto cuando el importe de la clasificación errónea es pequeño en relación con la magnitud de las correspondientes partidas reflejadas individualmente en el balance de situación y el error de clasificación no afecta al estado de resultados ni a otros ratios clave.

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:

---

[13] Si se identifica un cierto número de incorrecciones que no son materiales en el mismo saldo contable o en un mismo tipo de transacciones, el auditor puede tener que volver a valorar el riesgo de incorrección material para dicho saldo contable o tipo de transacción.

- afecta al cumplimiento de los requerimientos normativos;
- afecta al cumplimiento de compromisos de deuda u otras obligaciones contractuales;
- está relacionada con la selección o aplicación incorrectas de una política contable que tiene un efecto inmaterial en los estados financieros del periodo actual pero que posiblemente tenga un efecto material en los estados financieros de periodos futuros;
- encubre un cambio en los beneficios u otras tendencias, especialmente en el contexto de condiciones económicas y sectoriales generales;
- afecta a ratios utilizados para evaluar la situación financiera de la entidad, el resultado de sus operaciones o los flujos de efectivo;
- afecta a la información por segmentos presentada en los estados financieros (por ejemplo, la significatividad del asunto con respecto a un segmento u otra división de actividad de la entidad del que se sabe que desempeña una función significativa en las operaciones o rentabilidad de la entidad);
- tiene el efecto de incrementar la remuneración de la dirección, por ejemplo, al asegurar que se cumplen los requisitos para la obtención de bonos u otros incentivos;
- es significativa teniendo en cuenta el conocimiento del auditor de comunicaciones anteriores a los usuarios, por ejemplo, en relación con beneficios previstos;
- está relacionada con partidas que afectan a determinados terceros (por ejemplo, si en una transacción las partes externas están relacionadas con miembros de la dirección de la entidad);
- supone una omisión de información que no requiere específicamente el marco de información financiera pero que, a juicio del auditor, es importante para que los usuarios conozcan la situación financiera, el resultado o los flujos de efectivo de la entidad; o
- afecta a otra información que se incluirá en el informe anual de la entidad (por ejemplo, información que se incluirá en el “Informe de Gestión” o en la “Revisión de la explotación y Financiera”) de los que se puede esperar razonablemente que influyan en las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros. La NIA 720 (Revisada) [14] trata de las responsabilidades del auditor en relación con otra información.

Estas circunstancias son sólo ejemplos; no es probable que todas estén presentes en todas las auditorías y la lista no es necesariamente exhaustiva. La existencia de circunstancias como estas no lleva necesariamente a la conclusión de que la incorrección es material.

A22. La NIA 240[15] 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[16].

A23. El efecto acumulativo de las incorrecciones inmateriales no corregidas relacionadas con

---

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

[15] NIA 240, apartado 36

[16] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 15

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[17].

A27. Cuando haya un elevado número de incorrecciones individuales inmateriales no corregidas, el auditor puede comunicar el número y efecto monetario global de las incorrecciones no corregidas, en lugar de detallar cada incorrección individual no corregida.

A28. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las manifestaciones escritas que solicite (véase el apartado 14 de esta NIA)[18]. El auditor puede discutir con los responsables del gobierno de la entidad las razones y las implicaciones de la falta de corrección de las incorrecciones, teniendo en cuenta la magnitud y la naturaleza de la incorrección juzgada en las circunstancias que concurran, así como las posibles implicaciones para los estados financieros futuros.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 14)

A29. Dado que la preparación de los estados financieros requiere que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad ajusten los estados financieros para corregir las incorrecciones materiales, el auditor debe solicitar que le proporcionen manifestaciones escritas sobre las incorrecciones no corregidas. En algunas circunstancias, la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad pueden considerar que algunas incorrecciones no corregidas no son tales. Por ese motivo, puede que quieran añadir a sus manifestaciones escritas expresiones como: “No estamos de acuerdo con el hecho de que las partidas ..... y ..... constituyan incorrecciones porque [descripción de los motivos]”. Obtener estas manifestaciones, sin embargo, no exime al auditor de la necesidad de llegar a una conclusión sobre el efecto de las incorrecciones no corregidas.

---

17 NIA 260 (Revisada), apartado 13

18 NIA 260 (Revisada), apartado 16(c)(ii)

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).

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 500

EVIDENCIA DE AUDITORÍA

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-2

Fecha de entrada en vigor 3

Objetivo 4

Definiciones 5

Requerimientos

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada 6

Información que se utilizará como evidencia de auditoría 7-9

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría 10

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad 11

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Fuentes de información externas A1-A4

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada A5-A29

Información que se utilizará como evidencia de auditoría A30-A62

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría A63-A67

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad A68

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500, *Evidencia de auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

2. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315 (Revisada 2019)[1]), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570 (Revisada)[2]), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 520[3]) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 200[4] y NIA 330[5]).

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

4. El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Definiciones

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

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

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

   (c) Evidencia de auditoría – Información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como información obtenida de otras fuentes.

   (d) Fuente de información externa – Una persona u organización externa que proporciona información que ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o que ha sido obtenida por el auditor como evidencia de auditoría, cuando dicha información es adecuada para su uso por un amplio rango

---

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

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

3 NIA 520, *Procedimientos analíticos*

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

5 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

de usuarios. Cuando la información haya sido proporcionada por una persona u organización que actúe en calidad de experto de la dirección, organización de servicios[6] o experto del auditor[7], la persona u organización no se considera una fuente de información externa en relación con esa información concreta. (Ref: Apartados A1–A4)

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

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

Requerimientos

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartados A5–A29)

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

7. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría incluida la información obtenida de una fuente de información externa. (Ref: Apartados A30–A44)

8. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor: (Ref: Apartados A45–A47)

   (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref: Apartados A48–A54)

   (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref: Apartados A55–A58)

   (c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref: Apartado A59)

9. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias:

   (a) la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información; y (Ref: Apartados A60–A61)

   (b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref: Apartado A62)

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría

10. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. (Ref:

---

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

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

Apartados A63–A67)

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

11. El auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos de la auditoría (Ref: Apartado A68) si:

    (a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o

    (b) el auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Fuentes de información externas (Ref: Apartado 5(d))

A1. Las fuentes de información externas pueden incluir servicios de tasación, organizaciones gubernamentales, bancos centrales o mercados de valores reconocidos. Los ejemplos de información que puede obtenerse de fuentes de información externa incluyen:

- precios y datos relacionados;
- información macroeconómica como tasas de desempleo y de crecimiento económico históricas o previstas; o datos censales;
- datos del historial de crédito;
- información sectorial específica como; por ejemplo, un índice del coste de las reclamaciones en determinados sectores o información sobre los índices o posición con relación a la audiencia utilizados para determinar los ingresos por publicidad en el sector del entretenimiento; y
- tablas de mortalidad utilizadas para determinar los pasivos en los sectores del seguro y pensiones.

A2. Es más probable que un conjunto concreto de información sea adecuado para su uso por un amplio rango de usuarios y menos probable que esté sujeto a influencia por un usuario concreto si la persona u organización externa lo proporciona al público de manera gratuita o lo pone a disposición de un amplio rango de usuarios a cambio del pago de un precio. Puede requerirse juicio para determinar si la información es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios teniendo en cuenta la capacidad de la entidad de influir en la fuente de información externa.

A3. Una persona u organización externa no puede ser a la vez una fuente de información externa y un experto de la dirección, o una organización de servicios o un experto del auditor con relación a un conjunto de información concreto.

A4. Sin embargo, una persona u organización externa puede, por ejemplo, estar actuando como un experto de la dirección cuando proporciona un conjunto de información concreto y como una fuente de información externa cuando proporciona otro conjunto de información diferente. En algunas circunstancias, será necesario el juicio profesional para determinar si una persona u organización externa está actuando como fuente de información externa o como experto de la dirección con relación a un conjunto de información concreto. En otras circunstancias, la distinción puede ser clara. Por ejemplo:

- Una persona u organización externa puede estar proporcionando información sobre precios inmobiliarios que es adecuada para su uso por un amplio rango de usuarios,

por ejemplo, información normalmente disponible relativa a una región geográfica, y determinarse que se trata de una fuente de información externa con relación a ese conjunto de información. La misma organización externa puede estar también actuando como experto de la dirección o del auditor cuando proporciona valoraciones por encargo relacionadas con la cartera de inmuebles de la entidad específicamente adaptadas a los hechos y circunstancias de la entidad.

- Algunas organizaciones actuariales publican tablas de mortalidad para uso general que, cuando son utilizadas por una entidad, en general, podrían considerarse como una fuente de información externa. La misma organización actuarial puede ser un experto de la dirección con relación a otra información diferente adaptada a las circunstancias específicas de la entidad para ayudar a la dirección a determinar el pasivo por pensiones de varios de sus planes de pensiones.
- Una persona o una organización externa pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización externa aplican dicha especialización al realizar una estimación específica para la entidad y ese trabajo lo utiliza la dirección en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización externa probablemente sea un experto de la dirección con respecto a dicha información. Si, por el contrario, dicha persona u organización externa se limita a proporcionar al público precios o datos de precios relativos a transacciones privadas, y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, la persona u organización externa es probablemente una fuente de información externa con respecto a dicha información.
- Una persona u organización externa puede publicar información adecuada para un amplio rango de usuarios sobre riesgos o condiciones en un sector. Si una entidad la usa para preparar la información a revelar sobre riesgos (por ejemplo, en cumplimiento de lo dispuesto en la NIIF 7[8]), normalmente dicha información se consideraría procedente de una fuente externa de información. Sin embargo, si el mismo tipo de información ha sido encargada específicamente por la entidad para utilizar su especialización en el desarrollo de estos riesgos, adaptada a las circunstancias de la entidad, es probable que la persona u organización externa esté actuando como experto de la dirección.
- Una persona u organización externa puede aplicar su especialización proporcionando información acerca de tendencias de mercado actuales y futuras que pone a disposición de un amplio rango de usuarios y que son adecuadas para su uso por ellos. Si la entidad la usa como ayuda para tomar decisiones acerca de hipótesis que se vayan a utilizar en la realización de estimaciones contables, dicha información se considerará probablemente que procede de una fuente de información externa. Si el mismo tipo de información ha sido encargada por la entidad para analizar tendencias actuales o futuras aplicables a hechos y circunstancias específicos de la entidad, es probable que la persona u organización externa esté actuando como experto de la dirección.

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

A5. La evidencia de auditoría es necesaria para fundamentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya evaluado si esa información sigue siendo relevante y fiable como

[8] Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 7, *Instrumentos financieros: Información a revelar*

evidencia de auditoría para la auditoría actual[9]) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además, los registros contables de la entidad y otras fuentes internas de la entidad son fuentes importantes de evidencia de auditoría. La información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección u obtenerse de una fuente de información externa. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Además, en algunos casos, la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a proporcionar una manifestación que se le haya solicitado) se utiliza por el auditor y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

A6. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una incorrección, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.

A7. Tal y como se explica en la NIA 200[10], la seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo.

A8. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

A9. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su naturaleza y procedencia, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

A10. La NIA 330 requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada[11]. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional. La NIA 200 hace referencia a cuestiones tales como la naturaleza de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, que son factores relevantes cuando el auditor aplica su juicio profesional para determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Fuentes de evidencia de auditoría

A11. Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, reejecutando procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como

---

9 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 16

10 NIA 200, apartado 5

11 NIA 330, apartado 26

conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.

A12. Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia de auditoría que se genera internamente, como puede ser la evidencia que proporcionan los registros contables, las actas de reuniones o una manifestación de la dirección.

A13. La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros e información de una fuente de información externa, informes de analistas y datos comparables sobre competidores (datos de referencia).

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

A14. Tal como las NIA 315 (Revisada 2019) y 330 requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de:

(a) procedimientos de valoración del riesgo y

(b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:

(i) pruebas de controles, cuando las requieran esta NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas y

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

A15. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados A18 a A29 siguientes pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el auditor los aplique. Tal y como se explica en la NIA 330, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores puede proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante[12].

A16. La naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas, existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta.

A17. Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existen copias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible.

---

[12] NIA 330, apartado A36

Inspección

A18. La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo. El examen de los registros o documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquellos, y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración. Un ejemplo de inspección utilizada como prueba de controles es la inspección de registros en busca de evidencia de autorización.

A19. Algunos documentos constituyen, directamente, evidencia de auditoría sobre la existencia de un activo; por ejemplo, un documento que sea un instrumento financiero, como una acción o un bono. Es posible que la inspección de dichos documentos no proporcione necesariamente evidencia de auditoría sobre su propiedad o su valor. Adicionalmente, la inspección de un contrato ejecutado puede proporcionar evidencia de auditoría relevante con respecto a la aplicación de las políticas contables por la entidad, como el reconocimiento de ingresos.

A20. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría fiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los activos. La inspección de partidas individuales de las existencias puede añadirse a la observación del recuento de las existencias.

Observación

A21. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de controles. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la NIA 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias[13].

Confirmación externa

A22. Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos. Sin embargo, las confirmaciones externas no tienen que limitarse necesariamente solo a saldos contables. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de acuerdos o de transacciones de una entidad con terceros; la solicitud de confirmación puede tener por objeto preguntar si se ha introducido alguna modificación en el acuerdo, y, de ser así, los datos al respecto. Los procedimientos de confirmación externa también se utilizan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de determinadas condiciones; por ejemplo, la ausencia de un “acuerdo paralelo” que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Véase la NIA 505 para orientaciones adicionales[14].

Recálculo

A23. El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.

---

[13] NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*

[14] NIA 505, *Confirmaciones externas*

Reejecución

A24. La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

Procedimientos analíticos

A25. Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. Véase la NIA 520 para orientaciones adicionales.

Indagación

A26. La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. La indagación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría. Las indagaciones pueden variar desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación.

A27. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar al auditor información que no poseía previamente o evidencia de auditoría corroborativa. Por el contrario, las respuestas podrían proporcionar información que difiera significativamente de otra información que el auditor haya obtenido; por ejemplo, información relativa a la posibilidad de que la dirección eluda los controles. En algunos casos, las respuestas a las indagaciones constituyen una base para que el auditor modifique o aplique procedimientos de auditoría adicionales.

A28. Si bien la corroboración de la evidencia obtenida mediante indagaciones es a menudo de especial importancia, en el caso de indagaciones sobre la intención de la dirección, la información disponible para confirmar dicha intención de la dirección puede ser limitada. En estos casos, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas, las razones declaradas por la dirección para elegir una vía de actuación determinada y la capacidad de la dirección para adoptar una vía de actuación específica pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones.

A29. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. Véase la NIA 580 para orientaciones adicionales[15].

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

Relevancia y fiabilidad (Ref: Apartado 7)

A30. Como se indica en el apartado A5, aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, como, por ejemplo, de auditorías anteriores, en determinadas circunstancias, de procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes y del cumplimiento de determinadas responsabilidades adicionales establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables (por ejemplo, en relación con el incumplimiento por la entidad de las disposiciones legales y reglamentarias). La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia

[15] NIA 580, *Manifestaciones escritas*

y la fiabilidad de la información en la que se basa.

Relevancia

A31. La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.

A32. Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras. Por ejemplo, la inspección de documentos relacionados con el cobro de cuentas a cobrar después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a la existencia y a la valoración, pero no necesariamente con respecto al corte de operaciones. De forma similar, la obtención de evidencia de auditoría con respecto a una afirmación concreta, como por ejemplo, la realidad de ciertas existencias, no sustituye la obtención de evidencia de auditoría referente a otra afirmación, como, por ejemplo, la valoración de dichas existencias. Por otra parte, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente puede ser relevante para una misma afirmación.

A33. Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles a fin de obtener evidencia de auditoría relevante incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El auditor podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.

A34. Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una incorrección en la afirmación correspondiente.

Fiabilidad

A35. La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente independiente de la entidad puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluido los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control).
- La evidencia de auditoría en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente (por ejemplo, un acta de una reunión realizada en el momento en que tiene lugar la reunión es más fiable que una manifestación verbal posterior sobre las cuestiones discutidas).
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.

A36. La NIA 520 proporciona orientaciones adicionales sobre la fiabilidad de los datos utilizados para diseñar procedimientos analíticos que sean procedimientos sustantivos [16].

A37. La NIA 240 trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para pensar que un documento puede no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada [17].

A38. La NIA 250 (Revisada) [18] proporciona orientaciones adicionales con respecto al cumplimiento de cualquier responsabilidad adicional establecida en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables en relación con los incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad que pueda aportar información adicional relevante para el trabajo del auditor de conformidad con las NIA y la valoración de las implicaciones de dichos incumplimientos en relación con otros aspectos de la auditoría.

Fuentes de información externas

A39. El apartado 7 requiere al auditor considerar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa que se utilizará como evidencia de auditoría independientemente de si dicha información ha sido utilizada por la entidad en la preparación de los estados financieros o si ha sido obtenida por el auditor. Para la información obtenida de una fuente de información externa, esta consideración puede, en algunos casos, incluir evidencia de auditoría sobre la fuente de información externa o sobre la preparación de información por parte de la fuente de información externa a través del diseño y realización de procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330 o, cuando sea aplicable, la NIA 540 (Revisada)[19].

A40. Obtener un conocimiento de por qué la dirección o, en su caso, un experto de la dirección usa una fuente de información externa y de cómo se consideró la relevancia y fiabilidad de la información (incluidas su exactitud e integridad) puede ayudar a proporcionar información a la consideración del auditor de la relevancia y fiabilidad de dicha información.

A41. Los siguientes factores pueden ser importantes al considerar la relevancia y fiabilidad de la

---

16 NIA 520, apartado 5(a)

17 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 14

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

19 NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 16

información obtenida de una fuente de información externa, incluidas su exactitud e integridad, y teniendo en cuenta que algunos de esos factores pueden ser relevantes únicamente cuando la información haya sido utilizada por la dirección en la preparación de los estados financieros o cuando haya sido obtenida por el auditor:

- La naturaleza y autoridad de la fuente de información externa. Por ejemplo, un banco central o la oficina gubernamental de estadística con un mandato legislativo de proporcionar información sectorial al público probablemente es una autoridad para ciertos tipos de información;
- la capacidad de influir en la información obtenida a través de relaciones entre la entidad y la fuente de información;
- la competencia y reputación de la fuente de información externa con relación a la información incluido si, según el juicio profesional del auditor, la información es, de manera rutinaria, proporcionada por una fuente con una trayectoria en proporcionar información fiable;
- la experiencia previa del auditor con respecto a la fiabilidad de la información proporcionada por la fuente de información externa;
- evidencia de aceptación general del mercado por parte de los usuarios de la relevancia o fiabilidad de la información de una fuente de información externa con un propósito similar al que tiene la información que ha sido utilizada por la dirección o por el auditor;
- si la entidad tiene establecidos controles para tratar la relevancia y fiabilidad de la información obtenida y utilizada;
- si la fuente de información externa acumula información general del mercado o si participa directamente en «fijar» transacciones de mercado;
- si la información es adecuada para su uso en la forma en que ha sido usada y, en su caso, fue desarrollada teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable;
- información alternativa que puede contradecir la información utilizada;
- la naturaleza y extensión de las exenciones de responsabilidad u otro texto restrictivo sobre la información obtenida;
- información acerca de los métodos utilizados en la preparación de la información, de cómo se aplican, incluido, en su caso, cómo se han utilizado los modelos en dicha aplicación, y los controles; y
- cuando esté disponible, información relevante para la consideración de lo adecuado de las hipótesis y otra información aplicada por las fuentes de información externa para desarrollar la información obtenida.

A42. La naturaleza y extensión de la consideración por el auditor tiene en cuenta los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones para las que el uso de información externa es relevante, el grado en el que el uso de dicha información es relevante para los motivos de los riesgos de incorrección material y la posibilidad de que la información de fuentes externas pueda no ser fiable (por ejemplo, si procede o no de una fuente fiable). Basándose en la consideración del auditor de las cuestiones descritas en el apartado A39, el auditor puede determinar que es necesario un mayor conocimiento de la entidad y su entorno, incluido su control interno, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), o que son adecuados en las circunstancias procedimientos de auditoría posteriores, de

conformidad con la NIA 330[20] y con la NIA 540 (Revisada)[21], en su caso, para responder a los riesgos valorados de incorrección material relacionados con el uso de información procedente de una fuente externa. Estos procedimientos pueden incluir lo siguiente:

- Realizar una comparación entre la información obtenida de la fuente de información externa e información obtenida de una fuente de información alternativa independiente.
- Cuando sea pertinente a la consideración del uso por la dirección de una fuente de información externa, obtener un conocimiento de los controles establecidos por la dirección para considerar la fiabilidad de la información procedente de fuentes externas y, posiblemente, comprobar la eficacia operativa de dichos controles.
- Realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa para conocer sus procesos, técnicas e hipótesis con objeto de identificar, conocer y, de ser aplicable, comprobar la eficacia operativa de sus controles.

A43. En algunas situaciones, puede existir un único proveedor de determinada información, por ejemplo, información de un banco central, como la tasa de inflación, o un único organismo reconocido en un sector. En estos casos, la determinación por el auditor de la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría que pueden ser adecuados en las circunstancias se ve influido por la naturaleza y credibilidad de la fuente de información, los riesgos valorados de incorrección material, para los cuales dicha información externa es relevante, y el grado en que el uso de esa información es relevante para los motivos del riesgo valorado de incorrección material. Por ejemplo, cuando la información procede de una fuente autorizada creíble, la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores puede ser menor, como corroborar la información en el sitio web de la fuente o en información publicada. En otros casos, si una fuente no es evaluada como creíble, el auditor puede determinar que son adecuados unos procedimientos más extensos y, en ausencia de una fuente de información alternativa independiente con la que comparar, puede considerar si realizar procedimientos para obtener información de la fuente de información externa es adecuado para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A44. Cuando el auditor no tiene una base suficiente para considerar la relevancia y fiabilidad de la información procedente de una fuente externa, el auditor puede tener una limitación al alcance si no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada a través de procedimientos alternativos. Cualquier limitación al alcance impuesta se evalúa de conformidad con los requerimientos de la NIA 705 (Revisada)[22].

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

A45. La preparación de los estados financieros de una entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de incorrección material.

A46. En el caso de que la información que se va a utilizar como evidencia de auditoría se haya preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, es de aplicación el requerimiento del apartado 8 de esta NIA. Por ejemplo, una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización aplican dicha especialización al realizar una estimación que la

---

[20] NIA 330, apartado 6

[21] NIA 540 (Revisada), apartado 30

[22] NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 13

entidad utiliza en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización se considera un experto de la dirección y resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 8. Si, por el contrario, dicha persona u organización se limita a proporcionar datos de precios relativos a transacciones privadas de los que no podría disponer la entidad de ningún otro modo y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, dicha información, en caso de que se utilice como evidencia de auditoría, está sujeta a lo dispuesto en el apartado 7 de esta NIA, considerándose información procedente de una fuente externa pero no la utilización de un experto de la dirección por parte de la entidad.

A47. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría en relación con los requerimientos del apartado 8 de esta NIA pueden verse afectados por cuestiones tales como:

- La naturaleza y complejidad de la materia tratada por el experto de la dirección.
- El riesgo de incorrección material en la materia.
- La disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.
- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por esta para proporcionar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto, en la realización de su trabajo, a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector.
- La naturaleza y extensión de cualquier control dentro de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.
- El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con el campo de especialización del experto de la dirección.
- La experiencia previa del auditor en relación con el trabajo de dicho experto.

Competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección (Ref: Apartado 8(a))

A48. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. Los factores que influyen en la capacidad pueden ser, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la dirección. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección, así como cualquier control de la entidad sobre el trabajo de dicho experto, son factores importantes en relación con la fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.

A49. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con terceros que están familiarizados con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.

- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Un experto del auditor, en su caso, que facilite a este último la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información generada por el experto de la dirección.

A50. Las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección incluyen el hecho de que el trabajo de dicho experto esté o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector; por ejemplo, normas éticas y otros requerimientos de pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, normas de acreditación de un organismo de autorización o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.

A51. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La relevancia de la competencia del experto de la dirección en relación con la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialidad dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros sobre la propiedad y de accidentes, pero puede tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.
- La competencia del experto de la dirección en relación con los requerimientos contables aplicables. Por ejemplo, el conocimiento de las hipótesis y de los métodos, incluidos los modelos, en su caso, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
- Si hechos inesperados, cambios en las condiciones, o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, capacidad y objetividad del experto de la dirección a medida que avanza la auditoría.

A52. La objetividad puede verse afectada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden reducir dichas amenazas y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la organización profesional del experto de la dirección o disposiciones legales o reglamentarias) como a través del entorno de trabajo del experto de la dirección (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad)

A53. Aunque las salvaguardas no pueden eliminar todas las amenazas en relación con la objetividad de un experto de la dirección, algunas amenazas, como la intimidación, pueden ser de menos significatividad en el caso de un experto contratado por la entidad que en el caso de un experto empleado de la entidad, y la eficacia de salvaguardas tales como las políticas y los procedimientos de control de calidad puede ser mayor. Dado que la amenaza a la objetividad que se desprende del hecho de ser un empleado de la entidad siempre estará presente, normalmente no cabe esperar que existan más probabilidades de objetividad en un experto que sea empleado de la entidad que en el resto de los empleados de la entidad.

A54. Para la evaluación de la objetividad de un experto contratado por la entidad, puede ser relevante discutir con la dirección y con dicho experto cualesquiera intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad del experto, y cualquier salvaguarda aplicable, incluido cualquier posible requerimiento profesional que sea aplicable al experto, así como evaluar si las salvaguardas son adecuadas. Entre los intereses y relaciones fuente de amenaza, cabe señalar los siguientes:

- Intereses financieros.
- Relaciones de negocio y personales.
- Prestación de otros servicios.

Obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección (Ref: Apartado 8(b))

A55. El conocimiento del trabajo del experto de la dirección incluye la comprensión del correspondiente campo de especialización. La labor de comprensión del correspondiente campo de especialización irá ligada a la decisión del auditor sobre si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la dirección, o si necesita un experto propio con esta finalidad [23].

A56. Son relevantes para el conocimiento del auditor, entre otros, los siguientes aspectos del campo del experto de la dirección:

- Si el campo de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría.
- Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos que utiliza el experto de la dirección, así como si están generalmente aceptados en el campo de dicho experto y son adecuados para los objetivos de información financiera.
- La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto de la dirección.

A57. En el caso de un experto de la dirección contratado por la entidad, normalmente existirá una carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito entre la entidad y el experto. La evaluación de dicho acuerdo, para la obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección, puede facilitar al auditor la determinación de la adecuación de los siguientes aspectos a efectos de sus objetivos:

- la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto.
- las funciones y responsabilidades respectivas de la dirección y del experto; y
- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre la dirección y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto.

A58. En el caso de un experto de la dirección empleado por la entidad, es menos probable que exista un acuerdo escrito de este tipo. La indagación ante el experto y ante otros miembros de la dirección puede ser el modo más adecuado para que el auditor obtenga el conocimiento necesario.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección (Ref: Apartado 8(c))

A59. Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría con respecto a la correspondiente afirmación pueden ser, entre otros:

- la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;
- en el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos;
- cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente; y
- si el trabajo de ese experto implica el uso de información procedente de una fuente de información externa, la relevancia y fiabilidad de esa información.

---

[23] NIA 620, apartado 7

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

A60. Con el fin de que el auditor obtenga evidencia de auditoría fiable, es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos de auditoría sea suficientemente completa y exacta. Por ejemplo, la eficacia de auditar los ingresos mediante la aplicación de precios estándar a los registros de volumen de ventas se ve afectada por la exactitud de la información sobre precios y por la integridad y exactitud de los datos sobre volumen de ventas. Del mismo modo, si el auditor tiene intención de realizar pruebas sobre una población de datos (por ejemplo, los pagos) en relación con una característica determinada (por ejemplo, la autorización), los resultados de la prueba serán menos fiables si la población de la que se han seleccionado elementos para la comprobación no está completa.

A61. La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales.

A62. En algunos casos, el auditor puede tener la intención de utilizar la información generada por la entidad para otros objetivos de la auditoría. Por ejemplo, el auditor puede tener previsto utilizar las mediciones de resultados de la entidad a efectos de procedimientos analíticos, o hacer uso de la información generada por la entidad para las actividades de seguimiento, tales como los informes de la función de auditoría interna. En estos casos, la adecuación de la evidencia de auditoría obtenida dependerá de que la información sea suficientemente precisa o detallada para los fines del auditor. Por ejemplo, las mediciones de resultados utilizadas por la dirección pueden no ser lo bastante precisas como para detectar incorrecciones materiales.

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría (Ref: Apartado 10)

A63. Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, de conformidad con el apartado 7, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre las que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

(a) la selección de todos los elementos (examen del 100%);

(b) la selección de elementos específicos y

(c) el muestreo de auditoría.

La aplicación de cualquiera de estos medios o de varios en combinación puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas; por ejemplo, de los riesgos de incorrección material con respecto a la afirmación sobre la que se están realizando pruebas, así como de la viabilidad y la eficacia de los distintos medios.

Selección de todos los elementos

A64. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo de transacción o un saldo contable (o un estrato dentro de

dicha población). El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- la población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;
- existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; o
- la naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.

Selección de elementos específicos

A65. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- *Elementos clave o de valor elevado.* El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.
- *Todos los elementos por encima de un determinado importe.* El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- *Elementos para obtener información.* El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

A66. Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.

Muestreo de auditoría

A67. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530[24].

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

A68. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los

[24] NIA 530, *Muestreo de auditoría*

responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con estas. La NIA 230 incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa[25].

[25] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartado 11

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 501

EVIDENCIA DE AUDITORÍA – CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Fecha de entrada en vigor 2

Objetivo 3

Requerimientos

Existencias 4-8

Litigios y reclamaciones 9-12

Información por segmentos 13

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Existencias A1-A16

Litigios y reclamaciones A17-A25

Información por segmentos A26-A27

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 501, *Evidencia de auditoría - Consideraciones específicas para determinadas áreas*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las consideraciones específicas que el auditor ha de tener en cuenta en relación con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, de conformidad con la NIA 330[1], la NIA 500[2] y otras NIA aplicables, con respecto a determinados aspectos de las existencias, los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, así como la información por segmentos en una auditoría de estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las siguientes cuestiones:
   (a) la realidad y el estado de las existencias;
   (b) la totalidad de los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad; y
   (c) la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Requerimientos

Existencias

4. Si las existencias son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:
   (a) su presencia en el recuento físico de las existencias, salvo que no sea factible, con el fin de: (Ref: Apartados A1–A3)
      (i) evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad; (Ref: Apartado A4)
      (ii) observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección; (Ref: Apartado A5)
      (iii) inspeccionar las existencias; y (Ref: Apartado A6)
      (iv) realizar pruebas de recuento; y (Ref: Apartados A7–A8)
   (b) Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias de la entidad con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias.

5. Si el recuento físico de las existencias se realiza en una fecha distinta de la de los estados financieros, adicionalmente a los procedimientos requeridos en el apartado 4, el auditor aplicará procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las existencias, producidas entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros. (Ref: Apartados A9–A11)

6. Si el auditor no puede presenciar el recuento físico de las existencias por circunstancias

---

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

[2] NIA 500, *Evidencia de auditoría*

imprevistas, realizará u observará recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio.

7. Si no es factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la realidad y al estado de las existencias. Si no es posible hacerlo, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[3]. (Ref: Apartados A12–A14)

8. Si las existencias custodiadas y controladas por un tercero son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre su realidad y estado mediante una o ambas de las siguientes actuaciones:

   (a) Solicitud de confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias que mantiene en nombre de la entidad. (Ref: Apartado A15)

   (b) Inspección o aplicación de otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartado A16)

Litigios y reclamaciones

9. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material, incluidos los siguientes: (Ref: Apartados A17–A19)

   (a) indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos;

   (b) revisión de las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos; y

   (c) revisión de las cuentas de gastos jurídicos. (Ref: Apartado A20)

10. Si el auditor valora que existe un riesgo de incorrección material con respecto a litigios o reclamaciones identificados, o en los casos en los que los procedimientos de auditoría aplicados indican que pueden existir otros litigios o reclamaciones materiales, además de aplicar los procedimientos requeridos por otras NIA, el auditor solicitará una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad. El auditor llevará a cabo dicha actuación por medio de una carta de indagación preparada por la dirección y enviada por el auditor, en la que se solicite a los asesores jurídicos externos de la entidad que se comuniquen directamente con el auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias o la organización profesional de abogados correspondiente prohíben una comunicación directa de los asesores jurídicos externos de la entidad con el auditor, éste aplicará procedimientos de auditoría alternativos. (Ref: Apartados A21–A25)

11. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), si:

   (a) la dirección rehúsa dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad o si éstos rehúsan responder adecuadamente a la carta de indagación o se les prohíbe que lo hagan; y

   (b) el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

Manifestaciones escritas

12. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas de que se han revelado al auditor y se han contabilizado y revelado de conformidad con el marco de información financiera

---

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

aplicable todos los litigios y reclamaciones existentes o posibles conocidos cuyos efectos deben considerarse para la preparación de los estados financieros.

Información por segmentos

13. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable mediante: (Ref: Apartado A26)

    (a) la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para la determinación de la información por segmentos; y (Ref: Apartado A27)

        (i) la evaluación de si dichos métodos pueden generar información acorde con lo requerido por el marco de información financiera aplicable; y

        (ii) en su caso, la comprobación de la aplicación de dichos métodos; y

    (b) la aplicación de procedimientos analíticos o de otros procedimientos de auditoría adecuados teniendo en cuenta las circunstancias.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Existencias

Presencia en el recuento físico de existencias (Ref: Apartado 4(a))

A1. La dirección habitualmente establece procedimientos de acuerdo con los cuales se realiza un recuento físico de existencias al menos una vez al año con el fin de que sirvan de base para la preparación de los estados financieros y, en su caso, para determinar la fiabilidad del sistema de inventario permanente de la entidad.

A2. La presencia en el recuento físico de existencias conlleva:

- la inspección de las existencias para determinar su realidad y evaluar su estado, así como la realización de pruebas de recuento;
- la observación del cumplimiento de las instrucciones de la dirección y la aplicación de procedimientos para el registro y control de los resultados del recuento físico de existencias; y
- la obtención de evidencia de auditoría con respecto a la fiabilidad de los procedimientos de recuento de la dirección.

Dichos procedimientos pueden servir como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, en función de la valoración del riesgo realizada por el auditor, del enfoque previsto y de los procedimientos específicos llevados a cabo.

A3. Entre las cuestiones relevantes en la planificación de la presencia en el recuento físico de existencias (o en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría según lo establecido en los apartados 4-8 de esta NIA) se incluyen, por ejemplo:

- Los riesgos de incorrección material relacionados con las existencias.
- La naturaleza del control interno relacionado con las existencias.
- Si cabe prever que se establezcan procedimientos adecuados y que se emitan instrucciones apropiadas para el recuento físico de existencias.
- El momento de realización del recuento físico de las existencias.
- Si la entidad mantiene un sistema de inventario permanente.
- Las ubicaciones en que se almacenan las existencias, incluida la importancia relativa

de las existencias y los riesgos de incorrección material en las distintas ubicaciones, a efectos de decidir en qué ubicaciones es adecuada la asistencia. La NIA 6004 trata de la participación de otros auditores y, por consiguiente, puede resultar relevante si dicha participación está relacionada con la presencia en un recuento físico de existencias en un lugar lejano.

- Si es necesaria la ayuda de un experto del auditor. La NIA 6205 trata de la utilización del trabajo de un experto del auditor para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evaluación de las instrucciones y los procedimientos de la dirección (Ref: Apartado 4(a)(i))

A4. A la hora de evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección con respecto al registro y control del recuento físico de existencias se determinará, entre otras cosas, si tales instrucciones y procedimientos tratan, por ejemplo, de:

- La aplicación de controles adecuados, como, por ejemplo, recopilar las hojas de recuento físico de existencias utilizadas, dejar constancia de las hojas de recuento físico no utilizadas, y aplicar procedimientos de recuento y de repetición de éste.
- La identificación exacta de la fase en la que se encuentra el trabajo en curso, de las partidas de lenta rotación, obsoletas o dañadas, así como de existencias que son propiedad de un tercero; por ejemplo, existencias en consignación.
- En su caso, los procedimientos utilizados para estimar cantidades físicas, como los que pueden resultar necesarios para estimar la cantidad física de un montón de carbón.
- El control del movimiento de las existencias entre las distintas áreas, así como del envío y recepción de existencias antes y después de la fecha de corte.

Observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección (Ref: Apartado 4(a)(ii))

A5. La observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección, por ejemplo, de los que están relacionados con el control de los movimientos de las existencias antes, durante y después del recuento, facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría sobre si las instrucciones y los procedimientos de recuento de la dirección se han diseñado e implementado adecuadamente. Adicionalmente, el auditor puede obtener copias de la información de corte, como detalles del movimiento de existencias, que le faciliten la aplicación de procedimientos de auditoría en una fecha posterior sobre la contabilización de dichos movimientos.

Inspección de las existencias (Ref: Apartado 4(a)(iii))

A6. La inspección de las existencias, al presenciar un recuento físico, facilita al auditor la determinación de su realidad (aunque no necesariamente de su propiedad) y la identificación, por ejemplo, de existencias obsoletas, dañadas o antiguas.

Realización de pruebas de recuento (Ref: Apartado 4(a)(iv))

A7. La realización de pruebas de recuento, por ejemplo, localizando en las existencias físicas elementos seleccionados en los registros de recuento de la dirección, y localizando en los registros de recuento de la dirección elementos seleccionados de las existencias físicas, proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de dichos registros.

A8. Además de registrar las pruebas de recuento realizadas por el auditor, la obtención de una copia de los registros de la dirección relativos a los recuentos físicos de existencias realizados facilita al auditor la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores con el

---

[4] NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

[5] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*

fin de determinar si los registros de existencias finales de la entidad reflejan con exactitud los resultados reales de los recuentos de existencias.

Recuento físico de existencias realizado en una fecha distinta a la de los estados financieros (Ref: Apartado 5)

A9. Por razones prácticas, el recuento físico de existencias se puede realizar en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. Esto se puede realizar con independencia de que la dirección establezca las cantidades de existencias mediante un recuento físico anual o mediante un sistema de inventario permanente. En cualquiera de los dos casos, la eficacia del diseño, de la implementación y del mantenimiento de los controles sobre las variaciones de existencias, determina si es adecuada, a efectos de la auditoría, la realización del recuento físico de existencias en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. La NIA 330 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia[6].

A10. Cuando se utiliza un sistema de inventario permanente, la dirección puede realizar recuentos físicos u otras pruebas para determinar la fiabilidad de la información sobre cantidades de existencias incluida en los registros de inventario permanente de la entidad. En algunos casos, la dirección o el auditor pueden identificar diferencias entre los registros de inventario permanente y las cantidades de existencias físicas reales en ese momento; esto puede indicar que los controles sobre las variaciones de las existencias no están operando eficazmente.

A11. Entre las cuestiones relevantes que pueden tenerse en cuenta en el diseño de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las cantidades de existencias entre la fecha (o fechas) del recuento y los registros de existencias finales se incluyen:

- Si los registros de inventario permanente se han ajustado adecuadamente.
- La fiabilidad de los registros de inventario permanente de la entidad.
- Las razones de las diferencias significativas entre la información obtenida durante el recuento físico y los registros de inventario permanente.

La presencia en el recuento físico de existencias no es factible (Ref: Apartado 7)

A12. En algunos casos, puede no ser factible presenciar el recuento físico de existencias. Esto se puede deber a factores tales como la naturaleza y ubicación de las existencias. Por ejemplo, cuando las existencias se almacenan en un lugar que puede suponer una amenaza para la seguridad del auditor. Sin embargo, los inconvenientes de carácter general que ello cause al auditor no bastan para justificar la decisión del auditor de que su presencia no es factible. Tal y como se explica en la NIA 200[7], 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

---

[6] NIA 330, apartados 22-23

[7] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A53

procedimientos alternativos de auditoría. En estos casos, la NIA 705 (Revisada) requiere que el auditor exprese en el informe de auditoría una opinión modificada como consecuencia de la limitación al alcance[8].

Existencias custodiadas y controladas por un tercero

Confirmación (Ref: Apartado 8(a))

A15. La NIA 505 [9] 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.

A18. Adicionalmente a los procedimientos identificados en el apartado 9, otros procedimientos aplicables incluyen, por ejemplo, la utilización de información obtenida a través de los procedimientos de valoración del riesgo realizados como parte de la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno con el fin de facilitar al auditor el conocimiento de los litigios y de las reclamaciones que afectan a la entidad.

A19. La evidencia de auditoría obtenida a efectos de identificar litigios y reclamaciones que puedan dar lugar a un riesgo de incorrección material también puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a otras consideraciones relevantes, como la valoración o la medición relacionadas con litigios y reclamaciones. La NIA 540 (Revisada)[10] establece requerimientos y proporciona orientaciones para la consideración por el auditor de litigios y reclamaciones que requieran estimaciones contables o la correspondiente información a revelar en los estados financieros.

Revisión de las cuentas de gastos jurídicos (Ref: Apartado 9(c))

A20. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede considerar adecuado examinar los documentos fuente correspondientes, tales como facturas de gastos jurídicos, como parte de su revisión de las cuentas de gastos jurídicos.

---

[8] NIA 705 (Revisada), apartado 13

[9] NIA 505, *Confirmaciones externas*

[10] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*

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)[11], se requiere que el auditor no feche el informe de auditoría en fecha anterior a aquella en la que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La evidencia de auditoría sobre el estado de los litigios y reclamaciones en la fecha del informe de auditoría puede obtenerse mediante indagaciones ante la dirección, incluidos los asesores jurídicos internos, que sea responsable de las cuestiones relevantes. En algunos casos puede ser necesario que el auditor obtenga información actualizada de los asesores jurídicos externos de la entidad.

Información por segmentos (Ref: Apartado 13)

A26. Dependiendo del marco de información financiera aplicable, la entidad puede estar obligada o autorizada a revelar información por segmentos en los estados financieros. La responsabilidad del auditor con respecto a la presentación y revelación de información por segmentos se refiere a los estados financieros tomados en su conjunto. Por consiguiente,

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

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)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría 2-3

Fecha de entrada en vigor 4

Objetivo 5

Definiciones 6

Requerimientos

Procedimientos de confirmación externa 7

Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación 8-9

Resultados de los procedimientos de confirmación externa 10-14

Confirmaciones negativas 15

Evaluación de la evidencia obtenida 16

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de confirmación externa A1-A7

Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación A8-A10

Resultados de los procedimientos de confirmación externa A11-A22

Confirmaciones negativas A23

Evaluación de la evidencia obtenida A24-A25

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 505, *Confirmaciones externas*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 330[1] y de la NIA 500[2]. No trata de las indagaciones sobre litigios y reclamaciones, las cuales se contemplan en la NIA 501[3].

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[4]. Dicha NIA también incluye las siguientes generalizaciones aplicables a la evidencia de auditoría[5]:

   - 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[6]. 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[7].
   - La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea su valoración del riesgo[8]. 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

---

1 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

2 NIA 500, *Evidencia de auditoría*

3 NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas*

4 NIA 500, apartado A9

5 NIA 500, apartado A35

6 NIA 330, apartados 5-6

7 NIA 330, apartados 18-19

8 NIA 330, apartado 7(b)

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[9].

- 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[10].
- 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[11].

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)

---

9 NIA 330, apartado A55

10 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado A38

11 NIA 500, apartados A12–A13

(b) la selección de la parte confirmante adecuada; (Ref: Apartado A2)

(c) el diseño de las solicitudes de confirmación, incluida la comprobación de que las solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan información que permita enviar las respuestas directamente al auditor; y (Ref: Apartados A3–A6)

(d) el envío de las solicitudes a la parte confirmante, incluidas las solicitudes de seguimiento, cuando proceda. (Ref: Apartado A7)

Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación

8. Si la dirección se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, éste:

(a) indagará sobre los motivos de la dirección para ello, y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos; (Ref: Apartado A8)

(b) evaluará las implicaciones de la negativa de la dirección sobre la valoración por el auditor de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de otros procedimientos de auditoría; y (Ref: Apartado A9)

(c) aplicará procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable. (Ref: Apartado A10)

9. Si el auditor concluye que la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada)[12]. El auditor también determinará las implicaciones de estas circunstancias sobre la auditoría y sobre la opinión del auditor, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[13].

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)

---

[12] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16

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

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

16. El auditor evaluará si los resultados de los procedimientos de confirmación externa proporcionan evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional. (Ref: Apartados A24–A25)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de confirmación externa

Determinación de la información que ha de confirmarse o solicitarse (Ref: Apartado 7(a))

A1. Los procedimientos de confirmación externa a menudo se aplican para confirmar o solicitar información relativa a saldos contables y a sus elementos. También se utilizan para confirmar condiciones de acuerdos, contratos, o transacciones entre una entidad y terceros, o para confirmar la ausencia de ciertas condiciones, tales como un “acuerdo paralelo.”

Selección de la parte confirmante adecuada (Ref: Apartado 7(b))

A2. Las respuestas a las solicitudes de confirmación proporcionan evidencia de auditoría más relevante y fiable cuando se envían a partes confirmantes que el auditor considera conocedoras de la información que ha de confirmarse. Por ejemplo, un directivo de una entidad financiera que conoce las transacciones o acuerdos con respecto a los que se solicita confirmación puede ser la persona más adecuada en dicha entidad a la que solicitar la confirmación.

Diseño de las solicitudes de confirmación (Ref: Apartado 7(c))

A3. El diseño de la solicitud de confirmación puede afectar directamente al porcentaje de respuestas de la confirmación y a la fiabilidad y naturaleza de la evidencia de auditoría obtenida de las respuestas.

A4. Los factores a considerar cuando se diseñan solicitudes de confirmación incluyen:

- Las afirmaciones de las que se trata.
- Los riesgos específicos de incorrección material identificados, incluidos los riesgos de fraude.
- El formato y presentación de la solicitud de confirmación.
- La experiencia anterior en la auditoría o en encargos similares.
- El método de comunicación (por ejemplo, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio).
- La autorización o la incitación por la dirección a las partes confirmantes para que respondan al auditor. Es posible que las partes confirmantes sólo estén dispuestas a responder a una solicitud de confirmación que contenga una autorización de la dirección.
- La capacidad que tiene la parte confirmante seleccionada de confirmar o de proporcionar la información solicitada (por ejemplo, el importe de una factura individual en lugar del saldo total).

A5. Una solicitud de confirmación externa positiva pide a la parte confirmante que conteste al auditor en todos los casos, bien solicitándole que indique su conformidad con la información facilitada, o bien solicitándole que proporcione información. Generalmente se espera que una respuesta a una solicitud de confirmación positiva proporcione evidencia de auditoría fiable. Sin embargo, existe el riesgo de que una parte confirmante pueda contestar a la solicitud de confirmación sin verificar que la información es correcta. El auditor puede reducir dicho riesgo utilizando solicitudes de confirmación positiva que no indiquen el importe (u otra información) en la solicitud de confirmación y pidiendo a la parte confirmante que cumplimente el importe o proporcione otra información. Por otra parte, el uso de este tipo de solicitud de confirmación “en blanco” puede dar lugar a porcentajes de respuestas más bajos porque requieren un esfuerzo adicional por parte de la parte confirmante.

A6. La determinación de que las solicitudes están adecuadamente dirigidas incluye comprobar la validez de algunas o de todas las direcciones de las solicitudes de confirmación antes de enviarlas.

Seguimiento de las solicitudes de confirmación (Ref: Apartado 7(d))

A7. El auditor puede enviar una solicitud de confirmación adicional cuando no se haya recibido en un plazo razonable respuesta a una solicitud previa. Por ejemplo, el auditor, después de haber verificado de nuevo la exactitud de la dirección original, puede enviar una solicitud adicional o un recordatorio.

Negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación

Razonabilidad de la negativa de la dirección (Ref: Apartado 8(a))

A8. La negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación es una limitación de la evidencia de auditoría que el auditor puede querer obtener. Por ello, se requiere que el auditor indague sobre los motivos de la limitación. Un motivo que se aduce comúnmente es la existencia de un contencioso o de una negociación en curso con la parte confirmante seleccionada, cuya resolución puede verse afectada por una solicitud de confirmación inoportuna. Se requiere que el auditor busque evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de los motivos debido al riesgo de que la dirección pueda estar intentando denegar al auditor acceso a evidencia de auditoría que pudiera revelar un fraude o un error.

Implicaciones sobre la valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartado 8(b))

A9. Como resultado de la evaluación mencionada en el apartado 8(b), el auditor puede concluir que es adecuado revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las

afirmaciones y modificar los procedimientos de auditoría planificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[14]. Por ejemplo, si la solicitud de la dirección de no confirmar no es razonable, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiere ser valorado de conformidad con la NIA 240[15].

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[16]. 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[17]. El auditor puede elegir verificar la fuente y el contenido de una respuesta a una solicitud de confirmación contactando con la parte confirmante. Por ejemplo, cuando la parte confirmante responde por correo electrónico, el auditor puede 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),

---

14 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 37

15 NIA 240, apartado 25

16 NIA 500, apartado A35

17 NIA 500, apartado 11

el auditor puede solicitar a la parte confirmante que le responda por escrito directamente a él.

A15. Una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, por sí misma, no cumple la definición de confirmación externa porque no es una respuesta al auditor por escrito y directa. Sin embargo, después de obtener una respuesta verbal a una solicitud de confirmación, el auditor puede, dependiendo de las circunstancias, solicitar a la parte confirmante que responda por escrito directamente al auditor. En el caso de que no se recibiera dicha respuesta, de conformidad con el apartado 12, el auditor buscará otra evidencia de auditoría para sustentar la información contenida en la respuesta verbal.

A16. Una respuesta a una solicitud de confirmación puede contener formulaciones restrictivas con respecto a su uso. Dichas restricciones no invalidan necesariamente la fiabilidad de la respuesta como evidencia de auditoría.

Respuestas no fiables (Ref: Apartado 11)

A17. Cuando el auditor concluya que una respuesta no es fiable, puede resultar necesario que revise la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones y que, en consecuencia, modifique los procedimientos de auditoría planificados, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[18]. Por ejemplo, una respuesta no fiable puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240[19].

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 2019)[20]. Por ejemplo, un número mayor o menor de las respuestas a las solicitudes de confirmación previstas, puede indicar la existencia de un factor de riesgo de fraude no identificado con anterioridad que requiera ser evaluado de conformidad con la NIA 240[21].

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

---

18 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

19 NIA 240, apartado 25

20 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

21 NIA 240, apartado 25

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[22]. 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[23].

---

[22] NIA 240, apartado 36

[23] NIA 330, apartados 26-27

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 510

ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA – SALDOS DE APERTURA

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

CONTENIDO

.. .. Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Fecha de entrada en vigor 2

Objetivo 3

Definiciones 4

Requerimientos

Procedimientos de auditoría 5-9

Conclusiones e informe de auditoría 10-13

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría A1-A7

Conclusiones e informe de auditoría A8-A9

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen opiniones modificadas

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría. Además de los importes que figuran en los estados financieros, los saldos de apertura incluyen cuestiones cuya existencia al inicio del periodo debe ser revelada, tales como contingencias y compromisos. Cuando los estados financieros contienen información financiera comparativa, también son aplicables los requerimientos y las orientaciones de la NIA 710[1]. La NIA 300[2] incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre las actividades previas al comienzo de una auditoría inicial.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivo

3. Para la realización de un encargo inicial de auditoría, el objetivo del auditor, con respecto a los saldos de apertura, consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si:

   - los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual; y
   - se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

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

   (a) Encargo de auditoría inicial – Un encargo de auditoría en el que:

      (i) los estados financieros correspondientes al período anterior no fueron auditados; o

      (ii) los estados financieros correspondientes al período anterior fueron auditados por el auditor predecesor.

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

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

---

[1] NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*

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

Requerimientos

Procedimientos de auditoría

Saldos de apertura

5. El auditor leerá los estados financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe de auditoría del auditor predecesor, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.

6. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante: (Ref: Apartados A1–A2)

   (a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;

   (b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y

   (c) la realización de uno o más de los siguientes procedimientos: (Ref: Apartados A3–A7)

      (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[3].

Congruencia de las políticas contables

8. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, en los estados financieros del periodo actual, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y sobre si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Información relevante en el informe de auditoría del auditor predecesor

9. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y éste expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[4].

---

[3] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartados 8 y 12

[4] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

Conclusiones e informe de auditoría

Saldos de apertura

10. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[5]. (Ref: Apartado A8)

11. Si el auditor concluye que los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual, y si el efecto de la incorrección no se registra, se presenta o se revela adecuadamente, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Congruencia de las políticas contables

12. El auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), si concluye que:

    (a) las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; o

    (b) un cambio en las políticas contables no se registra, presenta o revela adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable,

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor

13. Si el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior contenía una opinión modificada que continúa siendo relevante y material con respecto a los estados financieros del periodo actual, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, de conformidad con la NIA 705 (Revisada) y la NIA 710. (Ref: Apartado A9)

***

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

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

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:

- una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según las circunstancias; o
- salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo impidan, una opinión con salvedades o la denegación de opinión, según corresponda, en relación con el resultado de las operaciones y los flujos de efectivo, en su caso, y una opinión no modificada o favorable en relación con la situación financiera.

En el anexo se incluyen ejemplos de informes de auditoría.

Opinión modificada en el informe emitido por el auditor predecesor (Ref: Apartado 13)

A9. En algunas situaciones, una opinión modificada expresada por el auditor predecesor puede no ser relevante ni material con respecto a la opinión sobre los estados financieros del periodo actual. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando existió una limitación al alcance en el periodo anterior pero la cuestión que originó dicha limitación al alcance ha sido resuelta en el periodo actual.

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[1]).**
- **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[2].**
- **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[3].**
- **La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente.**
- **En la jurisdicción de que se trate, disposiciones legales o reglamentarias prohíben al auditor expresar una opinión con salvedades en relación con los resultados y los flujos de efectivo y una opinión no modificada (favorable) en relación con la situación financiera.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[4].**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de**

---

1 NIA 600, *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

2 NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

3 Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre dichos resultados y los flujos de efectivo.

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

conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo[5].

- **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[6]

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.

---

5 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

6 El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Fuimos nombrados auditores de la Sociedad el 30 de junio de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado del resultado global y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignados en el estado de flujos de efectivo.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra cuestión

Los estados financieros de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)*.]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[7]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)*[8] *– véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)*.]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

---

[7] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

Ejemplo 2:

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor no presenció el recuento físico de existencias al inicio del periodo actual y no pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura de las existencias.**
- **Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos de apertura de las existencias se consideran materiales pero no generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad[9].**
- **La situación financiera al cierre del ejercicio se presenta fielmente.**
- **Se considera adecuada a las circunstancias una opinión con salvedades en relación con los resultados y flujos de efectivo y una opinión no modificada (favorable) en relación con la situación financiera.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.**
- **Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

[9] Si, a juicio del auditor, los posibles efectos se consideraran materiales y generalizados en los resultados y los flujos de efectivo de la entidad, el auditor denegará la opinión sobre dichos resultados y flujos de efectivo.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[10]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

Opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, el estado del resultado global y el estado de flujos de efectivo adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) los resultados y los flujos de efectivo de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Opinión sobre la situación financiera

En nuestra opinión, el estado de situación financiera adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresa la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con las NIIF.

Fundamento de las opiniones, incluido el Fundamento de la opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo

Fuimos nombrados auditores de la Sociedad el 30 de junio de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio. No hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado y de los flujos de efectivo, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el beneficio del ejercicio consignado en el estado del resultado global y en los flujos de efectivo netos procedentes de las actividades de explotación consignados en el estado de flujos de efectivo.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría no modificada (favorable) sobre la situación financiera y para nuestra opinión con salvedades sobre los resultados y los flujos de efectivo.

Otra cuestión

Los estados financieros de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)*.]

---

[10] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[11]

[*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*]

[11] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 520

PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Fecha de entrada en vigor 2

Objetivos 3

Definición 4

Requerimientos

Procedimientos analíticos sustantivos 5

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global 6

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos 7

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de procedimientos analíticos A1–A3

Procedimientos analíticos sustantivos A4–A16

Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global A17–A19

Investigación de los resultados de los procedimientos analíticos A20–A21

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 520, *Procedimientos analíticos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata del empleo por el auditor de procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos (“procedimientos analíticos sustantivos”). También trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. La NIA 315 (Revisada 2019)[1] trata de la utilización de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo. La NIA 330 incluye requerimientos y orientaciones en relación con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados en respuesta a los riesgos valorados. Estos procedimientos de auditoría pueden incluir procedimientos analíticos sustantivos[2].

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

3. Los objetivos del auditor son:

   (a) la obtención de evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos sustantivos; y

   (b) el diseño y la aplicación, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, de procedimientos analíticos que le ayuden a alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad.

Definición

4. A efectos de las NIA, el término “procedimientos analíticos” significa evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, en la medida necesaria, la investigación de las variaciones o de las relaciones identificadas que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo. (Ref: Apartados A1–A3)

Requerimientos

Procedimientos analíticos sustantivos

5. Al diseñar y aplicar procedimientos analíticos sustantivos, tanto por sí solos como en combinación con pruebas de detalle, como procedimientos sustantivos de conformidad con la NIA 330[3], 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)

---

1 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 14(b)

2 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartados 6 y 18

3 NIA 330, apartado 18

(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

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[4];

(b) la comparabilidad de la información disponible; por ejemplo, es posible que sea necesario complementar los datos generales de un sector con el fin de que sean comparables con los de una entidad que produce y vende productos especializados;

(c) la naturaleza y la relevancia de la información disponible; por ejemplo, si los presupuestos se han establecido como resultados esperables más que como objetivos que han de ser alcanzados; y

(d) los controles sobre la preparación de la información diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez; por ejemplo, controles sobre la preparación, revisión y mantenimiento de los presupuestos.

A13. El auditor puede considerar la posibilidad de comprobar la eficacia operativa de los controles, si los hay, relativos a la preparación por la entidad de información que el auditor utiliza al realizar procedimientos analíticos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados. Cuando dichos controles son eficaces, el auditor tiene, por lo general, más confianza en la fiabilidad de la información y, por consiguiente, en los resultados de los procedimientos analíticos. La eficacia operativa de los controles relativos a información no financiera se puede a menudo comprobar conjuntamente con otras pruebas de controles. Por ejemplo, al establecer los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta, una entidad puede incluir controles sobre el registro de las unidades vendidas. En estas circunstancias, el auditor puede comprobar la eficacia operativa de los controles relativos al registro de las unidades vendidas conjuntamente con las pruebas sobre la eficacia operativa de los controles sobre el procesamiento de las facturas de venta. Alternativamente, el auditor puede considerar si la información ya ha sido objeto de comprobación en la auditoría. La NIA 500 establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la determinación de los procedimientos de auditoría que han de ser aplicados sobre la información que se vaya

[4] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado A35

a utilizar en procedimientos analíticos sustantivos[5].

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[6].

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[7] 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[8]. En consecuencia, a medida que el riesgo valorado aumenta, menor es la diferencia que se considera aceptable sin que sea necesaria una investigación más detallada para alcanzar el nivel deseado de evidencia convincente[9].

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

---

5 NIA 500, apartado 10

6 NIA 330, apartados 22-23

7 NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado A14

8 NIA 330, apartado 7(b)

9 NIA 330, apartado A19

conclusiones alcanzadas durante la auditoría de componentes individuales o de elementos de los estados financieros. Esto facilita al auditor la obtención de conclusiones razonables en las que basar la opinión de auditoría.

A18. Los resultados de dichos procedimientos analíticos pueden poner de manifiesto un riesgo de incorrección material no detectado con anterioridad. En dichas circunstancias, la NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el auditor revise su valoración de los riesgos de incorrección material y modifique en consecuencia los procedimientos de auditoría posteriores planificados[10].

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.

[10] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 530

MUESTREO DE AUDITORÍA

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA……1-2

Fecha de entrada en vigor……3

Objetivo……4

Definiciones……5

Requerimientos

Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar……6-8

Aplicación de procedimientos de auditoría……9-11

Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones……12-13

Extrapolación de las incorrecciones……14

Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría……15

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones…… ……A1-A3

Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar……A4-A13

Aplicación de procedimientos de auditoría……A14-A16

Naturaleza y causa de las desviaciones e incorrecciones……A17

Extrapolación de las incorrecciones……A18-A20

Evaluación de los resultados del muestreo de auditoría……A21-A23

Anexo 1: Estratificación y selección ponderada por el valor

Anexo 2: Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles

Anexo 3: Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de detalle

Anexo 4: Métodos de selección de muestras

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 530, *Muestreo de auditoría*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es de aplicación cuando el auditor ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría. Trata de la *utilización por el auditor del muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar la muestra de auditoría, realizar pruebas de controles y de detalle, así como evaluar los resultados de la muestra*.

2. Esta NIA complementa la NIA 500[1], 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

---

[1] NIA 500, *Evidencia de auditoría*

determinar que las conclusiones iniciales eran incorrectas.

(d) Riesgo ajeno al muestreo – Riesgo de que el auditor alcance una conclusión errónea por alguna razón no relacionada con el riesgo de muestreo. (Ref: Apartado A1)

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

(f) Unidad de muestreo – Elementos individuales que forman parte de una población. (Ref: Apartado A2)

(g) Muestreo estadístico – Tipo de muestreo que presenta las siguientes características:

(i) selección aleatoria de los elementos de la muestra; y

(ii) aplicación de la teoría de la probabilidad para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo la medición del riesgo de muestreo.

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

(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[2], tal y como se define en la NIA 320, a un procedimiento de muestreo determinado. La incorrección tolerable puede ser una cifra igual o inferior a la de la importancia relativa para la ejecución del trabajo.

Diseño, tamaño y selección de la muestra de elementos a comprobar

Diseño de la muestra (Ref: Apartado 6)

A4. El muestreo de auditoría permite al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre una determinada característica de los elementos seleccionados con el fin de alcanzar, o

[2] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 9

contribuir a alcanzar, una conclusión con respecto a la población de la que se ha extraído la muestra. El muestreo de auditoría puede aplicarse utilizando enfoques de muestreo estadístico o no estadístico.

A5. Al diseñar una muestra de auditoría, el auditor toma en consideración el objetivo específico que se ha de lograr y la combinación de procedimientos de auditoría que tiene mayor posibilidad de alcanzar dicho objetivo. La consideración de la naturaleza de la evidencia de auditoría que se busca y de las condiciones de posibles desviaciones o incorrecciones, o de otras características relativas a dicha evidencia de auditoría facilitará al auditor la definición de lo que constituye una desviación o incorrección y de la población que se debe utilizar para el muestreo. En cumplimiento del requerimiento del apartado 9 de la NIA 500, cuando se realiza muestreo de auditoría, el auditor aplica procedimientos de auditoría para obtener evidencia de que la población de la que se extrae la muestra está completa.

A6. La consideración por el auditor del objetivo del procedimiento de auditoría, como requiere el apartado 6, implica tener un conocimiento preciso de lo que constituye una desviación o una incorrección con el fin de que, en la evaluación de las desviaciones o en la extrapolación de las incorrecciones, se incluyan todas, y solo, aquellas situaciones que sean relevantes para el objetivo del procedimiento de auditoría. Por ejemplo, en una prueba de detalle relativa a la existencia de cuentas a cobrar, como puede ser una confirmación, los pagos realizados por un cliente antes de la fecha de confirmación pero recibidos por la entidad poco tiempo después de dicha fecha, no se consideran una incorrección. Asimismo, la contabilización en cuentas de clientes erróneas no afecta al saldo total de las cuentas a cobrar. En consecuencia, para la evaluación de los resultados de la muestra de este procedimiento de auditoría específico, puede no ser adecuado considerar este hecho como una incorrección, aunque pueda tener un efecto importante en otras áreas de la auditoría, como en la valoración del riesgo de fraude o de la adecuación del deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales.

A7. Al considerar las características de una población, para las pruebas de controles, el auditor realiza una valoración del porcentaje de desviación esperado sobre la base de su conocimiento de los controles o sobre la base del examen de un pequeño número de elementos de la población. Dicha valoración se realiza con el fin de diseñar una muestra de auditoría y de determinar su tamaño. Por ejemplo, si el porcentaje de desviación esperado es inaceptablemente elevado, el auditor decidirá, normalmente, no realizar pruebas de controles. Igualmente, en el caso de pruebas de detalle, el auditor realiza una valoración de la incorrección esperada en la población. Si la incorrección esperada es elevada, puede ser adecuado un examen del 100% o la utilización de una muestra de gran tamaño para la realización de las pruebas de detalle.

A8. Al considerar las características de la población de la que se extraerá la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. En el anexo 1 se examinan más detenidamente la estratificación y la selección ponderada por el valor.

A9. La decisión sobre la utilización de un tipo de muestreo estadístico o no estadístico es una cuestión de juicio del auditor. No obstante, el tamaño de la muestra no es un criterio válido para distinguir entre enfoque estadístico y no estadístico.

Tamaño de la muestra (Ref: Apartado 7)

A10. El nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar afecta al tamaño de la muestra que resulta necesario. Cuanto menor sea el riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

A11. El tamaño de la muestra se puede determinar mediante la aplicación de una fórmula con base estadística o mediante la aplicación del juicio profesional. Los anexos 2 y 3 indican la influencia que suelen ejercer diversos factores en la determinación del tamaño 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[3] proporciona orientaciones para el caso de que se detecten desviaciones con respecto a controles en los que el auditor

[3] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados,* apartado 17

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 extraerá la muestra, el auditor puede determinar que es adecuado realizar una estratificación o una selección ponderada por el valor. Este anexo proporciona orientaciones al auditor sobre la utilización de las técnicas de estratificación y de selección ponderada por el valor.

Estratificación

1. La eficiencia de la auditoría puede aumentar si el auditor estratifica una población, dividiéndola en subconjuntos discretos que tengan una característica que los identifique. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de los elementos dentro de cada estrato y así permitir la reducción del tamaño de la muestra sin aumentar el riesgo de muestreo.
2. Al realizar las pruebas de detalle, la población se estratifica, a menudo, por su valor monetario. Esto permite dirigir un mayor esfuerzo en la auditoría a los elementos de mayor valor, ya que estos pueden contener la mayor incorrección potencial en términos de sobrevaloración. Igualmente, una población puede estratificarse, de acuerdo con una determinada característica indicativa de un mayor riesgo de incorrección; por ejemplo, al comprobar el deterioro de valor de créditos por operaciones comerciales en la valoración de las cuentas a cobrar, los saldos pueden estratificarse por antigüedad.
3. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a una muestra de elementos de un estrato sólo pueden extrapolarse a los elementos que conforman dicho estrato. Para alcanzar una conclusión sobre toda la población, el auditor necesitará considerar el riesgo de incorrección material en relación con cualesquiera otros estratos que compongan la población. Por ejemplo, el 20% de los elementos de una población pueden representar el 90% del valor de un saldo contable. El auditor puede decidir examinar una muestra de estos elementos. El auditor evalúa los resultados de esta muestra y alcanza una conclusión sobre el 90% del valor, independientemente del 10% restante (para el que se utilizará otra muestra u otro medio de obtener evidencia de auditoría, o que puede ser considerado inmaterial).
4. Si un tipo de transacciones o un saldo contable se ha dividido en estratos, la incorrección se extrapola a cada estrato por separado. A continuación, las incorrecciones extrapoladas a cada estrato se combinan para considerar el posible efecto de las incorrecciones sobre la totalidad del tipo de transacciones o saldo contable.

Selección ponderada por el valor

5. En las pruebas de detalle, puede ser eficiente determinar como unidad de muestreo las unidades monetarias individuales que conforman la población. Habiendo seleccionado unidades monetarias concretas de la población, por ejemplo, el saldo de cuentas a cobrar, el auditor puede examinar los elementos específicos, por ejemplo, saldos individuales, que contengan dichas unidades monetarias. Una de las ventajas de este enfoque para la definición de la unidad de muestreo es que el esfuerzo de auditoría se centra en los elementos de mayor valor, al tener más posibilidades de ser seleccionados, y puede suponer muestras de tamaño más pequeño. Este enfoque se puede utilizar conjuntamente con el método de selección de muestras sistemático (descrito en el anexo 4) y su eficiencia es máxima cuando la selección de los elementos es aleatoria.

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 tiene en cuenta los planes para comprobar la eficacia operativa de los controles.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad que el auditor pretenda obtener de la eficacia operativa de los controles, menor será su valoración del riesgo de incorrección material y mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. Cuando la valoración del riesgo de incorrección material en las afirmaciones realizada por el auditor comporta una expectativa de eficacia operativa de los controles, se requiere que el auditor realice pruebas de controles. En igualdad de condiciones, cuanto mayor sea la confianza que el auditor deposita en la eficacia operativa de los controles al realizar la valoración del riesgo, mayor será la extensión de las pruebas de controles del auditor (y, en consecuencia, el tamaño de la muestra se incrementa).
2. Un incremento en el porcentaje de desviación tolerable.	Disminución	Cuanto menor sea el porcentaje de desviación tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
3. Un incremento en el porcentaje de desviación esperado en la población que se ha de comprobar.	Incremento	Cuanto mayor sea el porcentaje de desviación esperado, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra para que el auditor pueda realizar una estimación razonable del porcentaje de desviación real. Los factores relevantes para la consideración por el auditor del porcentaje de desviación esperado incluyen su conocimiento del negocio (en concreto, los procedimientos de valoración del riesgo realizados para obtener conocimiento del control interno), los cambios de personal o en el control interno, los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos de auditoría.

FACTOR	**EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA**	
		Unos elevados porcentajes esperados de desviación de los controles, por lo general, no justifican sino, a lo sumo, una escasa reducción del riesgo valorado de incorrección material.
4. Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que el porcentaje de desviación existente en la población no supera el porcentaje de desviación tolerable.	Incremento	Cuanto mayor sea el grado de seguridad deseado por el auditor de que los resultados de la muestra son, de hecho, indicativos de la incidencia real de la desviación en la población, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.
5. Un incremento en el número de unidades de muestreo de la población.	Efecto insignificante	En el caso de poblaciones grandes, el tamaño real de la población tiene poco o ningún efecto sobre el tamaño de la muestra. Por otra parte, en el caso de poblaciones pequeñas, el muestreo de auditoría puede no ser tan eficiente como otros medios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

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 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	Disminución	Cuanto menor sea la incorrección tolerable, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra.

FACTOR	**EFECTO EN EL TAMAÑO DE LA MUESTRA**	
tolerable.		
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 (REVISADA)

AUDITORÍA DE ESTIMACIONES CONTABLES Y DE LA CORRESPONDIENTE INFORMACIÓN A REVELAR

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2019)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Naturaleza de las estimaciones contables 2-3

Conceptos clave en esta NIA..... 4-9

Fecha de entrada en vigor 10

Objetivo 11

Definiciones 12

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 13-15

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material..... 16-17

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material 18-30

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables..... 31

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección..... 32

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados 33-36

Manifestaciones escritas..... 37

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes..... 38

Documentación..... 39

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables A1–A7

Conceptos clave en esta NIA..... A8–A13

Definiciones A14–A18

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas A19–A63

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material..... A64–A80

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material A81–A132

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección..... A133–A136

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados A137–A144

Manifestaciones escritas..... A145

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras

partes relevantes A146–A148

Documentación..... ..... A149–A152

Anexo 1: Factores de riesgo inherente

Anexo 2: Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, al realizar una auditoría de estados financieros. En concreto, incluye requerimientos y orientaciones que se refieren al modo en que la NIA 315 (Revisada 2019)[1], la NIA 330[2], la NIA 450[3], la NIA 500[4] y otras NIA relevantes deben ser aplicadas en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar o lo desarrollan. También incluye requerimientos y orientaciones sobre la evaluación de incorrecciones en estimaciones contables y correspondiente información a revelar y sobre indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

Naturaleza de las estimaciones contables

2. La naturaleza de las estimaciones contables es muy variable y se requiere que sean realizadas por la dirección cuando los importes no se pueden observar directamente. La medición de estos importes está sujeta a incertidumbre en la estimación, la cual refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos. Estas limitaciones dan lugar a una subjetividad inherente y a una variación en los resultados de la medición. El proceso de realización de estimaciones contables implica elegir y aplicar un método utilizando hipótesis y datos, lo cual requiere la aplicación de juicio por la dirección y puede dar lugar a complejidad en la medición. Los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente sobre la medición de estos importes afectan a su susceptibilidad de incorrección. (Ref: Apartados A1-A6, Anexo 1)

3. Aunque esta NIA es aplicable a todas las estimaciones contables, el grado en que una estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación varía de manera sustancial. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de la valoración del riesgo y de los procedimientos posteriores de auditoría requeridos por esta NIA varían en función de la incertidumbre en la estimación y de la valoración de los riesgos de incorrección material relacionados. Para algunas estimaciones contables, la incertidumbre en la estimación puede ser muy baja por su naturaleza y la complejidad y subjetividad que implica su realización pueden también ser muy bajas. Para esas estimaciones contables, no es de esperar que los procedimientos de valoración del riesgo y los procedimientos posteriores de auditoría requeridos por esta NIA sean extensos. Cuando la incertidumbre en la estimación, la complejidad o la subjetividad sean muy elevadas, sería de esperar que esos procedimientos fueran mucho más extensos. Esta NIA contiene orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de la NIA. (Ref: Apartado A7)

Conceptos clave en esta NIA

4. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere una valoración separada del riesgo inherente para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones[5]. En el contexto de la NIA 540 (Revisada) y dependiendo de la naturaleza de una determinada estimación contable, la susceptibilidad de una afirmación a una incorrección que podría ser material puede estar sujeta o verse afectada por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente y por las interrelaciones entre ellos. En consecuencia, la valoración del riesgo inherente depende del grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la probabilidad o magnitud de la incorrección y varía en un grado que se denomina el espectro de riesgo inherente. (Ref: Apartados A8–A9, A65–A66, Anexo 1)

---

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

2 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

3 NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*

4 NIA 500, *Evidencia de auditoría*

5 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31

5. Esta NIA hace referencia a requerimientos aplicables de la NIA 315 (Revisada 2019) y de la NIA 330 y proporciona orientaciones relacionadas para resaltar la importancia de las decisiones del auditor acerca de los controles relacionados con las estimaciones contables, incluidas decisiones sobre si:

   - Existen controles que deben ser identificados según la NIA 315 (Revisada 2019), respecto a los cuales el auditor debe evaluar el diseño y determinar si han sido implementados.
   - Comprobar la eficacia operativa de los controles relevantes.

6. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere también una valoración separada del riesgo de control al valorar los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. En la valoración del riesgo de control, el auditor tiene en cuenta si sus procedimientos posteriores de auditoría contemplan una confianza planificada en la eficacia operativa de los controles. Si el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, o no tiene intención de confiar en la eficacia operativa de estos, su valoración del riesgo de control es tal que la valoración del riesgo de incorrección material es la misma que la valoración del riesgo inherente. (Ref: Apartado A10)

7. Esta NIA resalta que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor (incluidas, cuando corresponda, las pruebas de controles) tienen que responder a los motivos de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta el efecto de uno o varios factores de riesgo inherente y la valoración por el auditor del riesgo de control.

8. La aplicación del escepticismo profesional en relación con las estimaciones contables se ve afectada por la consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente y su importancia aumenta cuando las estimaciones contables están sujetas a un mayor grado de incertidumbre en la estimación o se ven afectadas por un mayor grado de complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Del mismo modo, la aplicación del escepticismo profesional es importante cuando hay una mayor susceptibilidad de incorrección debido a sesgo de la dirección o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. (Ref: Apartado A11)

9. Esta NIA requiere que el auditor evalúe, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables[6] de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección. A efectos de esta NIA, razonable de acuerdo con el marco de información financiera aplicable significa que los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable han sido aplicados adecuadamente, incluidos los que tratan de: (Ref: Apartados A12–A13, A139–A144)

   - la realización de la estimación contable, incluida la selección del método, de las hipótesis y de los datos, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable y los hechos y circunstancias de la entidad;
   - la selección de la estimación puntual de la dirección y
   - la información a revelar sobre la estimación contable, incluida la información a revelar sobre el modo en que se desarrolló la estimación contable y que explica la naturaleza, extensión y fuentes de incertidumbre en la estimación.

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2019.

---

[6] Véase también la NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 13(c)

Objetivo

11. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Definiciones

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

    (a) Estimación contable – Un importe cuya medición, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, está sujeta a incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartado A14)

    (b) Estimación puntual o rango del auditor – Una cantidad o rango de cantidades, respectivamente, desarrolladas por el auditor para evaluar la estimación puntual realizada por la dirección. (Ref: Apartado A15)

    (c) Incertidumbre en la estimación – Susceptibilidad a una falta inherente de precisión en la medición. (Ref: Apartado A16, Anexo 1)

    (d) Sesgo de la dirección – Falta de neutralidad de la dirección en la preparación de la información. (Ref: Apartado A17)

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

    (f) Desenlace de una estimación contable – Importe real resultante de la resolución final de las transacciones, hechos o condiciones en las que se basa una estimación contable. (Ref: Apartado A18)

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

13. Al obtener conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, tal y como requiere la NIA 315 (Revisada 2019)[7] el auditor obtendrá conocimiento de los siguientes aspectos relacionados con las estimaciones contables de la entidad. Los procedimientos del auditor para obtener dicho conocimiento se aplicarán con la extensión necesaria para obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones. (Ref: Apartados A19–A22)

    Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno y del marco de información financiera aplicable

    (a) Las transacciones de la entidad y otros hechos o condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen en los estados financieros o a que se realicen cambios en ellas. (Ref: Apartado A23)

    (b) Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables (incluidos los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos relacionados de presentación y revelación) y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno, incluido el modo en que los factores de riesgo inherente afectan la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección. (Ref: Apartados A24–A25)

    (c) Factores normativos aplicables a las estimaciones contables de la entidad, incluidos,

---

[7] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27

en su caso, los marcos normativos relacionados con la supervisión prudencial. (Ref: Apartado A26)

(d) La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros de la entidad, sobre la base de su conocimiento de las cuestiones mencionadas en 13(a)–(c). (Ref: Apartado A27)

Obtención de conocimiento del sistema de control interno de la entidad

(e) La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso de información financiera de la dirección en relación con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A28–A30)

(f) El modo en que la dirección identifica la necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados en relación con las estimaciones contables y las aplica, incluida la necesidad de utilización de un experto de la dirección. (Ref: Apartado A31)

(g) El modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables. (Ref: Apartados A32–A33)

(h) El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, incluidos:

(i) El modo en el que la información relacionada con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar para tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar fluye a través del sistema de información de la entidad; y (Ref: Apartados A34–A35)

(ii) para esas estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, el modo en que la dirección:

a. Identifica los métodos, hipótesis o fuentes de datos relevantes adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y la necesidad de cambios en ellos, incluido el modo en que la dirección: (Ref: Apartados A36–A37)
   i. selecciona o diseña y aplica los métodos utilizados, incluido el uso de modelos; (Ref: Apartados A38–A39)
   ii. selecciona las hipótesis que se van a utilizar, incluida la consideración de alternativas, e identifica las hipótesis significativas; y (Ref: Apartados A40–A43)
   iii. selecciona los datos que se van a utilizar; (Ref: Apartado A44)
b. entiende el grado de incertidumbre en la estimación, también mediante la consideración del rango de posibles desenlaces de la medición y (Ref: Apartado A45)
c. trata la incertidumbre en la estimación, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros. (Ref: Apartados A46–A49)

(i) Controles identificados en el componente de actividades de control[8] sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables como se describe en el apartado 13(h)(ii). (Ref: Apartados A50–A54)

(j) El modo en que la dirección revisa el desenlace o desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.

14. El auditor revisará el desenlace de anteriores estimaciones contables o, en su caso, de su

[8] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i)-(iv)

posterior reestimación para facilitar la identificación y valoración del riesgo de incorrección material en el periodo actual. El auditor tendrá en cuenta las características de las estimaciones contables para determinar la naturaleza y extensión de esa revisión. La revisión no tiene como objetivo cuestionar los juicios sobre estimaciones contables de periodos anteriores que eran adecuadas sobre la base de la información disponible cuando se realizaron. (Ref: Apartados A55–A60)

15. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor determinará si el equipo del encargo necesita cualificaciones o conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración del riesgo, identificar y valorar los riesgos de incorrección material, diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. (Ref: Apartados A61–A63)

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

16. Para identificar y valorar el riesgo de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, incluida la valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control en las afirmaciones, como requiere la NIA 315 (Revisada 2019)[9], el auditor tendrá en cuenta lo siguiente para identificar los riesgos de incorrección material y valorar el riesgo inherente: (Ref: Apartados A64–A71)

    (a) El grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación y (Ref: Apartados A72–A75)

    (b) el grado en el que los siguientes aspectos están afectados por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente: (Ref: Apartados A76–A79)

        (i) La selección y aplicación del método, hipótesis y datos al realizar la estimación contable o

        (ii) la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

17. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados de conformidad con el apartado 16 es, a su juicio, un riesgo significativo[10]. Si el auditor ha determinado que existe un riesgo significativo, identificará controles que responden a dicho riesgo[11], evaluará si dichos controles han sido diseñados de un modo eficaz y determinará si han sido implementados[12]. (Ref: Apartado A80)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

18. Como requiere la NIA 330[13], los procedimientos de auditoría posteriores del auditor responderán a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones[14], teniendo en cuenta los motivos para la valoración asignada a esos riesgos. Los procedimientos de auditoría posteriores incluirán uno o más de los siguientes enfoques:

    (a) obtener evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase el apartado 21);

    (b) comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable (véanse los apartados 22–27); o

    (c) desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor (véanse los apartados 28–

---

9 NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34

10 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 32

11 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(a)(i)

12 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 26(d)

13 NIA 330, apartados 6–15 y 18

14 NIA 330, apartados 6–7 y 21

29).

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tendrán en cuenta que, cuanto mayor sea la valoración del riesgo de incorrección material, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría[15]. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria. (Ref: Apartados A81–A84)

19. Como requiere la NIA 330[16], el auditor diseñará y realizará pruebas con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles si:

    (a) la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones incorpora una expectativa de que los controles operan eficazmente o

    (b) los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones.

    En relación con las estimaciones contables, las comprobaciones por el auditor de esos controles responderán a los motivos de la valoración del riesgo de incorrección material. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia de un control[17]. (Ref: Apartados A85–A89)

20. Para un riesgo significativo relativo a una estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán pruebas de controles en el periodo actual si el auditor tiene previsto confiar en esos controles. Cuando la forma de enfocar un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle[18]. (Ref: Apartado A90)

Obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría

21. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen obtener evidencia de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, el auditor evaluará si esa evidencia de auditoría es suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material relacionados con la estimación contable, teniendo en cuenta que los cambios en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el hecho y la fecha de la medición pueden afectar a la relevancia de esa evidencia de auditoría de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartados A91–A93)

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable

22. Cuando se comprueba el modo en que la dirección realizó la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos, diseñados y aplicados de conformidad con los apartados 23–26, para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con: (Ref: Apartado A94)

    (a) la selección y aplicación del método, las hipótesis significativas y los datos utilizados por la dirección al realizar la estimación contable y

    (b) el modo en que la dirección seleccionó la estimación puntual y desarrolló la correspondiente información a revelar acerca de la incertidumbre en la estimación.

---

15 NIA 330, apartado 7(b)

16 NIA 330, apartado 8

17 NIA 330, apartado 9

18 NIA 330, apartados 15 y 21

Métodos

23. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los métodos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:

    (a) si el método seleccionado es adecuado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si son adecuados los cambios con respecto al método utilizado en periodos anteriores; (Ref: Apartados A95, A97)

    (b) si los juicios realizados al seleccionar el método dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)

    (c) si los cálculos se aplican de conformidad con el método y son matemáticamente correctos;

    (d) cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios se han aplicado de forma congruente y, en su caso: (Ref: Apartados A98–A100)

        (i) si el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable es adecuado a las circunstancias y, en su caso, si los cambios con respecto al modelo del periodo anterior son adecuados dadas las circunstancias; y

        (ii) si los ajustes al resultado del modelo son congruentes con el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable y son adecuados a las circunstancias y

    (e) si se ha mantenido la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método. (Ref: Apartado A101)

Hipótesis significativas

24. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a las hipótesis significativas, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:

    (a) si las hipótesis significativas son adecuadas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A102–A103)

    (b) si los juicios realizados al seleccionar las hipótesis significativas dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)

    (c) si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad, en base al conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría y (Ref: Apartado A104)

    (d) en su caso, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones concretas y tiene la capacidad de hacerlo. (Ref: Apartado A105)

Datos

25. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22 con respecto a los datos, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán lo siguiente:

    (a) si los datos son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, si los cambios con respecto a periodos anteriores son adecuados; (Ref: Apartados A95, A106)

    (b) si los juicios realizados al seleccionar los datos dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; (Ref: Apartado A96)

    (c) si los datos son relevantes y fiables dadas las circunstancias; y (Ref: Apartado A107)

    (d) si los datos han sido adecuadamente comprendidos o interpretados por la dirección,

incluyendo los términos contractuales. (Ref: Apartado A108)

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

26. En la aplicación de los requerimientos del apartado 22, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la dirección ha tomado las medidas oportunas para:

    (a) entender la incertidumbre en la estimación; y (Ref: Apartado A109)

    (b) tratar la incertidumbre en la estimación seleccionando una estimación puntual adecuada y desarrollando la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A110–A114)

27. Cuando, a juicio del auditor, en base a la evidencia de auditoría obtenida, la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación, el auditor: (Ref: Apartados A115–A117)

    (a) solicitará a la dirección que aplique procedimientos adicionales para entender la incertidumbre en la estimación o para tratarla volviendo a considerar la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando revelar más información en relación con la incertidumbre en la estimación y evaluará la respuesta o respuestas de la dirección de conformidad con el apartado 26;

    (b) si el auditor determina que la respuesta de la dirección a su solicitud no trata de manera suficiente la incertidumbre en la estimación, siempre que sea posible, desarrollará una estimación puntual o un rango del auditor de conformidad con los apartados 28–29; y

    (c) evaluará si existe una deficiencia en el control interno y, en su caso, la comunicará de conformidad con la NIA 265[19].

Desarrollo de una estimación puntual o de un rango del auditor

28. Cuando el auditor desarrolle una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada, incluido cuando lo requiere el apartado 27(b), los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluirán procedimientos para evaluar si los métodos, hipótesis o datos utilizados son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Independientemente de si el auditor utiliza los métodos, hipótesis o datos de la dirección o los suyos propios, dichos procedimientos de auditoría posteriores se diseñarán y aplicarán para tratar las cuestiones indicadas en los apartados 23-25. (Ref: Apartados A118–A123)

29. Si el auditor desarrolla un rango:

    (a) determinará que el rango sólo incluye cantidades sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada y que han sido evaluadas por el auditor como razonables de acuerdo con los objetivos de la medición y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable; y (Ref: Apartados A124–A125)

    (b) diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material relativos a la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría

30. Al obtener evidencia de auditoría con respecto a los riesgos de incorrección material relacionados con las estimaciones contables, independientemente de las fuentes de

---

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

información que serán utilizadas como evidencia de auditoría, el auditor cumplirá los requerimientos aplicables de la NIA 500.

Cuando utilice el trabajo de un experto de la dirección, los requerimientos de los apartados 21–29 de la presente NIA pueden ayudar al auditor en la evaluación de la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría para una afirmación relevante de conformidad con el apartado 8(c) de la NIA 500. En la evaluación del trabajo del experto de la dirección, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos posteriores de auditoría se ven afectados por la evaluación por el auditor de la competencia, capacidad y objetividad del experto, por el conocimiento que tenga el auditor de la naturaleza del trabajo realizado por el experto y por lo familiarizado que esté el auditor con el campo de especialización del experto. (Ref: Apartados A126–A132)

Revelación de información relacionada con las estimaciones contables

31. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones de la información a revelar relacionada con una estimación contable, distintos de los que están relacionados con la incertidumbre en la estimación tratados en los apartados 26(b) y 29(b).

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección

32. El auditor evaluará si los juicios y las decisiones adoptados por la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros, incluso si son razonables de manera individual, son indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará su implicación para la auditoría. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta. (Ref: Apartados A133–A136)

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados

33. Al aplicar la NIA 330 a las estimaciones contables[20], el auditor evaluará, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si: (Ref: Apartados A137–A138)

    (a) las valoraciones de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas, incluso cuando se han identificado indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección;

    (b) las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición y presentación de esas estimaciones contables en los estados financieros son conformes al marco de información financiera aplicable y

    (c) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

34. En la realización de la evaluación requerida por el apartado 33(c), el auditor tendrá en cuenta toda la evidencia de auditoría obtenida, tanto corroborativa como contradictoria[21]. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, evaluará las implicaciones para la auditoría o expresará una opinión sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[22].

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones.

35. El auditor determinará si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si

---

[20] NIA 330, apartados 25-26

[21] NIA 500, apartado 11

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

contienen alguna incorrección. La NIA 450[23] proporciona orientaciones sobre cómo puede el auditor distinguir las incorrecciones (ya sean de hecho, de juicio o extrapoladas) a efectos de la evaluación a realizar por el auditor del efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros. (Ref: Apartados A12–A13, A139–A144)

36. En relación con las estimaciones contables, el auditor evaluará:

    (a) en el caso de un marco de imagen fiel, si la dirección ha revelado información adicional a la requerida específicamente por el marco, necesaria para lograr una presentación fiel en los estados financieros en su conjunto[24] o

    (b) en el caso de un marco de cumplimiento, si la información revelada es la necesaria para que los estados financieros no induzcan a error[25].

Manifestaciones escritas

37. El auditor solicitará manifestaciones escritas de la dirección[26] y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad sobre si los métodos, las hipótesis significativas y los datos empleados en la realización de las estimaciones contables y en la información relacionada revelada son adecuados para lograr el reconocimiento, la medición y la revelación de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor también considerará la necesidad de obtener manifestaciones sobre estimaciones contables específicas, incluidas las relacionadas con los métodos, las hipótesis y los datos empleados. (Ref: Apartado A145)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes

38. En la aplicación de la NIA 260 (Revisada)[27] y de la NIA 265[28], se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad o con la dirección sobre determinadas cuestiones, incluidos los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad y las deficiencias significativas de control interno, respectivamente. Al hacerlo, el auditor considerará, en su caso, las cuestiones a comunicar con respecto a las estimaciones contables y tendrá en cuenta si los motivos atribuidos a los riesgos de incorrección material están relacionados con la incertidumbre en la estimación o con los efectos de la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente en la realización de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar. Además, en determinadas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor se comunique con otras partes relevantes, como autoridades reguladoras o supervisores prudenciales acerca de determinadas cuestiones. (Ref: Apartados A146–A148)

Documentación

39. El auditor incluirá en la documentación de auditoría[29]: (Ref: Apartados A149–A152)

    (a) elementos clave de su conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido el control interno de la entidad relacionado con las estimaciones contables de la entidad;

    (b) la conexión de los procedimientos posteriores de auditoría del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones[30], teniendo en cuenta los

---

23 NIA 450, apartado A6

24 Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 14.

25 Véase también la NIA 700 (Revisada), apartado 19.

26 NIA 580, *Manifestaciones escritas*

27 NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16(a)

28 NIA 265, apartado 9

29 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11, A6, A7 y A10

30 NIA 330, apartado 28(b)

motivos (relacionados con el riesgo inherente o con el riesgo de control) de la valoración atribuida a esos riesgos;

(c) la respuesta o respuestas del auditor cuando la dirección no ha tomado las medidas oportunas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación;

(d) en su caso, indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección en relación con estimaciones contables y la evaluación por el auditor de las implicaciones para la auditoría de conformidad con el apartado 32 y

(e) juicios significativos relativos a la determinación por el auditor de si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Naturaleza de las estimaciones contables (Ref: Apartado 2)

Ejemplos de estimaciones contables

A1. Los ejemplos de estimaciones contables relacionadas con tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar incluyen:

- Obsolescencia de las existencias.
- Amortización de inmuebles y maquinaria.
- Valoración de infraestructuras.
- Valoración de instrumentos financieros.
- Resultado de litigios pendientes.
- Provisión para insolvencias.
- Valoración de pasivos por contratos de seguro.
- Obligaciones por garantías.
- Pasivos por prestaciones de jubilación.
- Pagos basados en acciones.
- Valor razonable de activos o pasivos adquiridos en una combinación de negocios, incluidos la determinación del fondo de comercio y de los activos intangibles.
- Deterioro de activos no corrientes o de inmuebles y maquinaria mantenidos para su venta.
- Intercambios no monetarios de activos y pasivos entre partes independientes.
- Reconocimiento de ingresos de contratos a largo plazo.

Métodos

A2. Un método es una técnica de medición empleada por la dirección para realizar una estimación contable de conformidad con la base de medición requerida. Por ejemplo, un método reconocido para realizar estimaciones contables relacionadas con transacciones por pagos basados en acciones es determinar un precio teórico de compra de la opción «call price» utilizando la fórmula de Black-Scholes para la fijación de precios. Un método se aplica utilizando una herramienta o proceso de cómputo, denominado algunas veces modelo, e implica la aplicación de hipótesis y datos teniendo en cuenta un conjunto de relaciones entre ellos.

Hipótesis y datos

A3. Las hipótesis implican juicios basados en información disponible sobre cuestiones como la selección de un tipo de interés, de un tipo de descuento o juicios sobre hechos o condiciones futuros. Una hipótesis puede ser seleccionada por la dirección de un rango de alternativas adecuadas. Las hipótesis, que pueden ser formuladas o identificadas por un experto de la dirección, se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza al realizar una estimación contable.

A4. A efectos de esta NIA, los datos son información que se puede obtener mediante la observación directa o de un tercero externo a la entidad. La información obtenida mediante la aplicación de técnicas analíticas o de interpretación sobre los datos se conoce como datos derivados si esas técnicas tienen una base teórica bien implantada y, por lo tanto, se requiere menos juicio de la dirección. En caso contrario, tal información es una hipótesis.

A5. Entre los ejemplos de datos están:

- precios acordados en transacciones de mercado;
- tiempo de funcionamiento o cantidades producidas por una máquina;
- precios históricos u otras cláusulas incluidos en contratos, como tipo de interés pactado, calendario de pagos y plazo incluido en un acuerdo de préstamo;
- información prospectiva como previsiones económicas o de ventas obtenidas de una fuente externa, o
- un tipo de interés futuro obtenido mediante técnicas de interpolación a partir tipos de interés a plazo (datos derivados).

A6. Los datos pueden provenir de un amplio espectro de fuentes. Por ejemplo, los datos se pueden:

- generar dentro o fuera de la organización;
- obtener de un sistema que está dentro o fuera del mayor o de los auxiliares;
- observar en contratos u
- observar en pronunciamientos jurídicos o normativos.

Graduación (Ref: Apartado 3)

A7. Ejemplos de apartados que incluyen orientaciones sobre el modo en que se pueden graduar los requerimientos de esta NIA incluyen los apartados A20–A22, A63, A67 y A84.

Conceptos clave en esta NIA

Factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 4)

A8. Los factores de riesgo inherente son características de hechos o condiciones que afectan la susceptibilidad de incorrección, debida a fraude o error, de una afirmación sobre un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar antes de considerar los controles[31]. En el Anexo 1 se explica con más detalle la naturaleza de dichos factores de riesgo inherente y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de su presentación en los estados financieros.

A9. En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[32], además de la incertidumbre en la estimación, de la complejidad o de la subjetividad, el auditor también tiene en cuenta el grado en que los factores de riesgo inherente incluidos en la NIA 315 (Revisada 2019) (distintos de la incertidumbre en la estimación, complejidad y subjetividad) afectan la susceptibilidad de las afirmaciones sobre la estimación contable a

[31] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(f)

[32] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31

incorrección. Esos factores de riesgo inherente adicionales incluyen:

- Cambios en la naturaleza o en las circunstancias de los correspondientes elementos de los estados financieros o requerimientos del marco de información financiera aplicable que pueden hacer necesarios cambios en el método, las hipótesis o los datos utilizados para realizar la estimación contable.
- La susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección, u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afectan al riesgo inherente al realizar la estimación contable.
- Incertidumbre, distinta de la incertidumbre en la estimación.

Riesgo de control (Ref: Apartado 6)

A10. En la valoración del riesgo de control en las afirmaciones de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), el auditor tiene en cuenta si tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles. Cuando el auditor está considerando si debe comprobar la eficacia operativa de los controles, la evaluación por el auditor de que los controles están diseñados de un modo eficaz y de que han sido implementados sustenta una expectativa del auditor sobre la eficacia operativa de los controles al establecer el plan para comprobarlos.

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 8)

A11. Los apartados A60, A95, A96, A137 y A139 son ejemplos de apartados que describen modos en los que el auditor puede aplicar el escepticismo profesional. El apartado A152 proporciona orientaciones sobre modos en los que la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se puede documentar e incluye ejemplos de apartados específicos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional.

Concepto de “razonable” (Ref: Apartados 9, 35)

A12. Otras consideraciones que pueden ser pertinentes para la consideración del auditor sobre si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable incluyen:

- si los datos e hipótesis utilizados en la realización de las estimaciones contables son congruentes entre sí y con los que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades empresariales de la entidad y
- si la estimación contable tiene en cuenta la información adecuada como lo exige el marco de información financiera aplicable.

A13. La expresión "aplicado adecuadamente" tal como se utiliza en el apartado 9 significa aplicado de un modo que no sólo cumple los requerimientos del marco de información financiera aplicable, sino que, al hacerlo, refleja juicios congruentes con el objetivo de la base de medición de dicho marco.

Definiciones

Estimación contable (Ref: Apartado 12(a))

A14. Las estimaciones contables son importes que pueden estar relacionados con tipos de transacciones o saldos contables reconocidos o revelados en los estados financieros. Las estimaciones contables también incluyen importes incluidos en la información revelada o utilizados para enjuiciar el reconocimiento o revelación en relación con un tipo de transacciones o con un saldo contable.

Estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor (Ref: Apartado 12(b))

A15. Se puede utilizar una estimación puntual o un rango del auditor para evaluar una estimación

contable directamente (por ejemplo, una provisión por deterioro o el valor razonable de diferentes tipos de instrumentos financieros) o indirectamente (por ejemplo, un importe que será utilizado como hipótesis significativa para una estimación contable). El auditor puede adoptar un enfoque similar al establecer una cantidad o rango de cantidades en la evaluación de un elemento no monetario de datos o una hipótesis (por ejemplo, la vida útil estimada de un activo).

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 12(c))

A16. No todas las estimaciones contables están sujetas a un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, algunos elementos de estados financieros pueden tener un mercado activo y abierto que proporcione información fácilmente disponible y fiable sobre los precios a los que se producen intercambios reales. Sin embargo, puede existir incertidumbre en la estimación incluso cuando el método de valoración y los datos estén bien definidos. Por ejemplo, la valoración de valores cotizados en un mercado activo y abierto al precio de negociación del mercado puede requerir un ajuste si la posición es significativa o está sujeta a restricciones en su negociación. Asimismo, las circunstancias económicas generales imperantes en ese momento, por ejemplo, la falta de liquidez en un mercado determinado, pueden afectar a la incertidumbre en la estimación.

Sesgo de la dirección (Ref: Apartado 12(d))

A17. Los marcos de información financiera suelen exigir neutralidad, es decir, ausencia de sesgo. La incertidumbre en la estimación da lugar a subjetividad en la realización de una estimación contable. La presencia de subjetividad da lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio y a la susceptibilidad de que exista sesgo de la dirección intencionado o no (por ejemplo, como resultado de una motivación para alcanzar un determinado objetivo de beneficio o ratio de capital). La susceptibilidad de una estimación contable al sesgo de la dirección aumenta en función de la subjetividad que conlleva su realización.

Desenlace de una estimación contable (Ref: Apartado 12(f))

A18. Algunas estimaciones contables, por su naturaleza, no tienen un desenlace que sea relevante para el trabajo del auditor realizado de conformidad con esta NIA. Por ejemplo, una estimación contable puede estar fundamentada en las percepciones de los participantes en el mercado en un momento determinado. En consecuencia, el precio que se obtiene cuando se vende un activo o se transfiere un pasivo puede diferir de la correspondiente estimación contable realizada en la fecha de cierre porque, con el paso del tiempo, las percepciones del valor de los participantes en el mercado han cambiado.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad (Ref: Apartado 13)

A19. Los apartados 19–27 de la NIA 315 (Revisada 2019) requieren que el auditor obtenga conocimiento de determinadas cuestiones acerca de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad. Los requerimientos del apartado 13 de esta NIA están relacionados de modo más específico con las estimaciones contables y parten de los requerimientos más amplios de la NIA 315 (Revisada 2019).

Graduación

A20. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para obtener el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad, relacionado con las estimaciones contables de la misma, dependen, en menor o mayor grado, de la extensión con que la o las cuestiones concretas son aplicables dadas las circunstancias. Por ejemplo, la entidad

puede tener pocas transacciones u otros hechos o condiciones que den lugar a la necesidad de estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede ser sencillo de aplicar y puede no haber factores normativos relevantes. Además, las estimaciones contables pueden no requerir juicios significativos y el proceso para la realización de las mismas puede ser menos complejo. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en menor medida y es posible que existan menos controles identificados en el componente de actividades de control. Si es así, es probable que los procedimientos de identificación y de valoración del riesgo por el auditor sean menos extensos y se puedan obtener principalmente a través de indagaciones ante la dirección con responsabilidades adecuadas en relación con los estados financieros tales como sencillas observaciones del proceso de la dirección para la realización de la estimación contable (incluida la evaluación de si los controles identificados en ese proceso están diseñados de un modo eficaz y la determinación de si el control ha sido implementado).

A21. Por el contrario, las estimaciones contables pueden requerir juicios significativos de la dirección y el proceso para la realización de las mismas puede ser complejo e implicar la utilización de modelos complejos. Además, la entidad puede tener un sistema de información más sofisticado y controles más extensos sobre las estimaciones contables. En esas circunstancias, las estimaciones contables pueden estar sujetas o verse afectadas por incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente en mayor medida. Si es así, es probable que la naturaleza o momento de realización de los procedimientos de valoración del riesgo por el auditor sean distintos o más extensos que en las circunstancias del apartado A20.

A22. Las siguientes consideraciones pueden ser relevantes para entidades con actividades de negocio simples, lo que puede ser el caso para muchas entidades de pequeña dimensión:

- Es posible que los procesos relevantes para las estimaciones contables no sean complicados porque las actividades empresariales sean simples o porque las estimaciones requeridas tengan una menor incertidumbre en la estimación.
- Puede que las estimaciones contables se generen fuera del mayor y de los auxiliares, que los controles sobre su realización sean limitados y que un propietario-gerente tenga una influencia significativa sobre su determinación. Es posible que el auditor deba tener en cuenta el papel del propietario-gerente en la realización de las estimaciones contables, tanto al identificar los riesgos de incorrección material, como al considerar el riesgo de sesgo de la dirección.

La entidad y su entorno

Las transacciones de la entidad y otros hechos o condiciones (Ref: Apartado 13(a))

A23. Los cambios en las circunstancias que pueden dar lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables o cambiarlas pueden incluir, por ejemplo, cuando:

- la entidad ha realizado nuevos tipos de transacciones;
- se han modificado los términos de las transacciones o
- han ocurrido nuevos hechos o condiciones.

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 13(b))

A24. La obtención de conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable proporciona al auditor una base para discutir con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en el que la dirección ha aplicado los requerimientos del marco de información financiera aplicable pertinentes a las estimaciones contables y sobre la determinación por el auditor de si han sido aplicados

adecuadamente. Este conocimiento también puede ayudar al auditor a comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad[33].

A25. En la obtención de ese conocimiento, el auditor puede intentar saber si:

- El marco de información financiera aplicable:
  - establece determinados criterios para el reconocimiento o métodos para la medición de estimaciones contables;
  - especifica determinados criterios que permiten o requieren la medición a valor razonable, por ejemplo, refiriéndose a la intención de la dirección de llevar a cabo determinadas actuaciones con respecto a un activo o un pasivo o
  - especifica información a revelar requerida o sugerida, incluida la revelación de información referida a juicios, hipótesis u otras fuentes de incertidumbre en la estimación relativa a las estimaciones contables; y
- se han producido cambios en el marco de información financiera aplicable que requieran cambios en las políticas contables de la entidad relativas a las estimaciones contables.

Factores normativos (Ref: Apartado 13(c))

A26. La obtención de conocimiento, en su caso, de los factores normativos aplicables a las estimaciones contables puede facilitar al auditor la identificación de marcos normativos (por ejemplo, marcos normativos establecidos por supervisores prudenciales en el sector bancario o de seguros) y la determinación de si ese o esos marcos normativos:

- tratan de las condiciones para el reconocimiento o métodos de medición de estimaciones contables o proporcionan orientaciones sobre ello;
- especifican o proporcionan orientaciones sobre información a revelar adicional a los requerimientos del marco de información financiera aplicable;
- proporcionan una indicación de áreas en las que puede existir un sesgo de la dirección para cumplir los requerimientos normativos o
- contienen requerimientos con fines de regulación que no son congruentes con el marco de información financiera aplicable, lo cual puede ser indicativo de posibles riesgos de incorrección material. Por ejemplo, algunos reguladores pueden tratar de influir en los niveles mínimos de provisiones para pérdidas por insolvencias que excedan a los que requiere el marco de información financiera aplicable.

La naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros (Ref: Apartado 13(d))

A27. La obtención de conocimiento acerca de la naturaleza de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que el auditor espera que se incluyan en los estados financieros facilita al auditor la comprensión de la base de medición de dichas estimaciones contables y la naturaleza y extensión de la información a revelar que puede ser relevante. Esa obtención de conocimiento proporciona al auditor una base para discutir con la dirección el modo en que esta realiza las estimaciones contables.

---

[33] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)

El sistema de control interno de la entidad.

La naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno de la entidad (Ref: Apartado 13(e))

A28. Al aplicar la NIA 315 (Revisada 2019)[34], el conocimiento por el auditor de la naturaleza y extensión de la supervisión y gobierno que la entidad ejerce sobre el proceso seguido por la dirección para realizar estimaciones contables puede ser importante para la evaluación que se requiere que realice el auditor de si:

- la dirección, bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, ha establecido y mantenido una cultura de honestidad y de comportamiento ético;
- el entorno de control proporciona una base adecuada para los demás componentes del sistema de control interno teniendo en cuenta la naturaleza y la dimensión de la entidad; y si las deficiencias de control identificadas en el entorno de control menoscaban los demás componentes del sistema de control interno de la entidad.

A29. El auditor puede obtener conocimiento de si los responsables del gobierno de la entidad:

- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender las características de un determinado método o modelo para realizar estimaciones contables, o los riesgos relacionados con la estimación contable, por ejemplo, riesgos relacionados con el método o la tecnología de la información utilizada al realizar la estimación contable;
- tienen las cualificaciones o los conocimientos especializados para comprender si la dirección ha realizado las estimaciones contables de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- son independientes de la dirección, disponen de la información necesaria para evaluar de manera oportuna el modo en que la dirección ha realizado las estimaciones contables y la autoridad para cuestionar las actuaciones de la dirección cuando esas actuaciones parecen ser inadecuadas o inapropiadas;
- supervisan el proceso de la dirección para la realización de las estimaciones contables, incluida la utilización de modelos o
- supervisan las actividades de seguimiento emprendidas por la dirección. Esto puede incluir procedimientos de supervisión y revisión diseñados para detectar y corregir cualquier deficiencia en el diseño o en la eficacia operativa de los controles sobre las estimaciones contables.

A30. La obtención de conocimiento acerca de la supervisión por los responsables del gobierno de la entidad puede ser importante cuando hay estimaciones contables que:

- requieren juicio significativo de la dirección para hacer frente a la subjetividad;
- tienen una elevada incertidumbre en la estimación;
- son complejas de realizar, por ejemplo, debido a la utilización extensiva de tecnología de la información, a un gran volumen de datos o a la utilización de múltiples fuentes de datos o de hipótesis con interrelaciones complejas;
- han tenido, o deberían haber tenido, un cambio en el método en las hipótesis o en los datos en comparación con periodos anteriores o
- implican hipótesis significativas.

La aplicación por la dirección de cualificaciones o conocimientos especializados, incluida la utilización de expertos de la dirección (Ref: Apartado 13(f))

A31. El auditor puede considerar si las siguientes circunstancias aumentan la probabilidad de

[34] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21(a)

que la dirección necesite contratar a un experto[35]:

- La naturaleza especializada de la cuestión que ha de ser estimada, por ejemplo, la estimación puede implicar la medición de las reservas de minerales o de hidrocarburos en entidades de la industria extractiva o la evaluación del resultado probable de la aplicación de términos contractuales complejos.
- La naturaleza técnica de los modelos exigidos para aplicar los requerimientos pertinentes del marco de información financiera aplicable, como puede ser el caso de mediciones a valor razonable de nivel 3[36].
- La naturaleza inusual o infrecuente de la condición, transacción o hecho que requiere una estimación contable.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad (Ref: Apartado 13(g))

A32. Entender el modo en que el proceso de valoración del riesgo por la entidad identifica y responde a los riesgos relacionados con las estimaciones contables puede ayudar al auditor a considerar los cambios en:

- los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con las estimaciones contables;
- la disponibilidad o la naturaleza de las fuentes de datos que son relevantes para realizar las estimaciones contables o que pueden afectar a la fiabilidad de los datos utilizados;
- el sistema de información de la entidad o el entorno de TI o
- el personal clave.

A33. Las cuestiones que puede tener en cuenta el auditor al obtener conocimiento del modo en que la dirección identificó y trata la susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección o a fraude en la realización de estimaciones contables incluyen si y, en su caso, el modo en que la dirección:

- Presta especial atención a la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Lleva a cabo un seguimiento de los indicadores clave de resultado que puedan indicar un resultado no esperado o incongruente comparado con el resultado histórico o presupuestado o con otros factores conocidos.
- Identifica incentivos económicos u otros que pueden ser una motivación de sesgo.
- Lleva a cabo un seguimiento de la necesidad de cambios en los métodos, en las hipótesis significativas o en los datos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Establece una supervisión y revisión adecuadas de los modelos utilizados en la realización de estimaciones contables.
- Solicita documentación del fundamento de los juicios significativos aplicados en la realización de estimaciones contables o una revisión independiente de los mismos.

El sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables (Ref: Apartado 13(h)(i))

A34. Los tipos de transacciones, hechos y condiciones significativos indicados en el alcance del apartado 13(h) son los mismos tipos de transacciones, hechos y condiciones significativos

---

35 NIA 500, apartado 8

36 Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 13, *Valoración del valor razonable*.

relacionados con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar que están sujetos al apartado 25(a) de la NIA 315 (Revisada 2019). Al obtener conocimiento del sistema de información de la entidad relativo a las estimaciones contables, el auditor puede considerar:

- Si las estimaciones contables se originan al registrar transacciones rutinarias y recurrentes o si tienen su origen en transacciones no recurrentes o inusuales.
- El modo en que el sistema de información trata la integridad de las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar, en especial para las estimaciones contables relacionadas con pasivos.

A35. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede identificar tipos de transacciones, hechos o condiciones que den lugar a la necesidad de realizar estimaciones contables y correspondiente información a revelar que la dirección no haya identificado. La NIA 315 (Revisada 2019) trata de aquellas situaciones en las que el auditor identifica riesgos de incorrección material que la dirección no ha identificado, incluida la consideración de las implicaciones de la evaluación por el auditor de los procesos de valoración del riesgo por la entidad[37].

Identificación por la dirección de los métodos, hipótesis y fuentes de datos relevantes (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a))

A36. Si la dirección ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si el nuevo método es, por ejemplo, más adecuado, si es una respuesta a cambios en el entorno o circunstancias que afectan a la entidad, a cambios en el marco de información financiera aplicable o en el entorno normativo; o si la dirección tiene otro motivo válido.

A37. Si la dirección no ha cambiado el método para la realización de una estimación contable, las consideraciones pueden incluir si es adecuado seguir utilizando los métodos, hipótesis y datos anteriores a la vista del entorno o circunstancias actuales.

Métodos (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(i))

A38. Es posible que el marco de información financiera aplicable defina el método que se debe utilizar en la realización de una estimación contable. En muchos casos, sin embargo, el marco de información financiera aplicable no define un método único o la base de medición requerida prescribe, o permite, la utilización de métodos alternativos.

Modelos

A39. La dirección puede diseñar e implementar controles específicos en torno a modelos utilizados para la realización de estimaciones contables, bien sea un modelo propio de la dirección, bien un modelo externo. Cuando el modelo en sí tiene un grado de complejidad o de subjetividad elevado, como en el caso de un modelo de pérdidas esperadas por insolvencias o un modelo de valor razonable que utiliza datos de nivel 3, es más probable que los controles que tratan esa complejidad o subjetividad se identifiquen como relevantes para la auditoría. Cuando existe complejidad en relación con los modelos, también es más probable que los controles sobre la integridad de los datos sean controles identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019). Los factores que puede ser adecuado que el auditor considere para obtener conocimiento del modelo y de los correspondientes controles identificados incluyen los siguientes:

- la manera en que la dirección determina la pertinencia y exactitud del modelo;
- la validación o comprobación retrospectiva del modelo, así como si el modelo se valida antes de su utilización y se valida de nuevo a intervalos regulares para determinar si

[37] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 22(b)

sigue siendo adecuado para el uso previsto. La validación del modelo por la entidad puede incluir la evaluación de:

- la solidez teórica del modelo;
- la integridad matemática del modelo y
- la exactitud e integridad de los datos y la adecuación de los datos e hipótesis utilizados en el modelo;

- el modo en que el modelo es adecuada y oportunamente sustituido o ajustado para hacer frente a cambios en el mercado o en otras condiciones y si existen políticas adecuadas de control de cambios sobre el modelo;
- si se realizan ajustes, también denominados superposiciones (overlays) en determinados sectores, a los resultados del modelo y si dichos ajustes son adecuados en función de las circunstancias, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Cuando los ajustes no son adecuados, dichos ajustes pueden ser indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y
- si el modelo está adecuadamente documentado, incluidas sus aplicaciones previstas, sus limitaciones, los parámetros clave, los datos e hipótesis que requiere, los resultados de cualquier validación que se haya realizado del mismo y la naturaleza y fundamento de cualquier ajuste efectuado a su resultado.

Hipótesis (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en que la dirección ha seleccionado las hipótesis utilizadas en la realización de las estimaciones contables, incluyen, por ejemplo:

- El fundamento de la selección realizada por la dirección y la documentación que sustenta la selección de la hipótesis. Es posible que el marco de información financiera aplicable proporcione criterios u orientaciones que se deben utilizar en la selección de una hipótesis.
- El modo en que la dirección valora si las hipótesis son relevantes e íntegras.
- En su caso, el modo en que la dirección determina si las hipótesis son congruentes entre sí, con las que se utilizan en otras estimaciones contables o áreas de las actividades de negocios de la entidad, o con otras cuestiones que están:
  - bajo el control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre los programas de mantenimiento que pueden afectar a la vida útil de un activo), y si son congruentes con los planes de negocio de la entidad y con el entorno externo; y
  - fuera del control de la dirección (por ejemplo, hipótesis sobre tipos de interés, tasas de mortalidad o posibles actuaciones judiciales o de regulación).
- Los requerimientos del marco de información financiera aplicable relacionados con la revelación de hipótesis.

A41. Con respecto a las estimaciones contables del valor razonable, las hipótesis varían en términos de las fuentes de los datos y la base de los juicios que las sustentan, como sigue:

(a) Los que reflejan lo que los participantes en el mercado emplearían para acordar el precio de un activo o pasivo basándose en datos de mercado obtenidos de fuentes independientes de la entidad que prepara la información financiera.

(b) Los que reflejan los propios juicios de la entidad sobre las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio de un activo o pasivo basándose en los mejores datos disponibles en función de las circunstancias.

Sin embargo, en la práctica, la distinción entre (a) y (b) puede no ser siempre evidente y distinguir entre ellas depende del conocimiento de las fuentes de datos y del fundamento de los juicios en los que se sustenta la hipótesis. Además, puede ser necesario que la dirección elija entre diferentes hipótesis empleadas por distintos participantes en el mercado.

A42. Las hipótesis utilizadas en la realización de una estimación contable se califican en esta NIA como hipótesis significativas si una variación razonable en la hipótesis afectaría de forma material a la medición de la estimación contable. Puede ser útil un análisis de sensibilidad para demostrar en qué grado varía la medición basada en una o varias hipótesis utilizadas al realizar la estimación contable.

Mercados inactivos o sin liquidez

A43. Cuando los mercados están inactivos o carecen de liquidez, el conocimiento por el auditor del modo en que la dirección selecciona las hipótesis puede incluir el conocimiento de si la dirección:

- ha implementado políticas adecuadas para adaptar la aplicación del método a esas circunstancias. Dicha adaptación puede incluir efectuar ajustes en el modelo o desarrollar nuevos modelos que sean adecuados en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos con las cualificaciones o con los conocimientos necesarios para adaptar o desarrollar un modelo, de manera urgente si fuera necesario, incluida la selección de la técnica de valoración adecuada en función de las circunstancias;
- dispone de los recursos para determinar el rango de desenlaces, dadas las incertidumbres involucradas, haciendo, por ejemplo, un análisis de sensibilidad;
- dispone de los medios para valorar, en su caso, el modo en que el deterioro de las condiciones del mercado ha afectado a las operaciones de la entidad, al entorno y a los riesgos de mercado relevantes y las implicaciones para las estimaciones contables de la entidad, en esas circunstancias y
- dispone de un conocimiento adecuado del modo y la relevancia en que los datos de precios obtenidos de determinadas fuentes de información externas pueden variar en esas circunstancias.

Datos (Ref: Apartado 13(h)(ii)(a)(iii))

A44. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de la manera en la que la dirección selecciona los datos en los que se basan las estimaciones contables incluyen:

- La naturaleza y fuente de los datos, incluida la información obtenida de una fuente de información externa.
- El modo en que la dirección evalúa si los datos son adecuados.
- La exactitud e integridad de los datos.
- La congruencia de los datos con los que se utilizaron en periodos anteriores.
- La complejidad de las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI de la entidad utilizadas para obtener y procesar los datos, incluyendo aquellos casos que implican el manejo de grandes volúmenes de datos.
- El modo en que se obtienen, transmiten y procesan los datos y se mantiene su integridad.

El modo en que la dirección entiende y trata la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado

13(h)(ii)(b)–13(h)(ii)(c))

A45. Las cuestiones que puede ser adecuado que considere el auditor en relación con si la dirección tiene conocimiento del grado de incertidumbre en la estimación y hasta qué punto lo tiene incluyen, por ejemplo:

- Si la dirección identificó métodos alternativos, hipótesis significativas o fuentes de datos adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.
- Si la dirección consideró desenlaces alternativos realizando, por ejemplo, un análisis de sensibilidad para determinar el efecto de los cambios en las hipótesis significativas o en los datos utilizados al realizar la estimación contable y, en caso afirmativo, de qué manera lo hizo.

A46. Puede ocurrir que los requerimientos del marco de información financiera aplicable establezcan el enfoque que se debe emplear para seleccionar la estimación puntual de la dirección entre los resultados de medición razonablemente posibles. Los marcos de información financiera pueden reconocer que el importe adecuado es el importe adecuadamente seleccionado entre los resultados de medición razonablemente posibles y, en algunos casos, indicar que el importe más pertinente puede estar en el centro de ese rango.

A47. Por ejemplo, con respecto a las estimaciones del valor razonable, la NIIF 13[38] indica que, si se emplean varias técnicas de valoración para medir el valor razonable, los resultados (es decir, las indicaciones respectivas del valor razonable) deben evaluarse teniendo en cuenta la razonabilidad del rango de valores que dichos resultados indican. Una medición del valor razonable es el punto dentro de ese rango que resulte más representativo del valor razonable dadas las circunstancias. En otros casos, el marco de información financiera aplicable puede especificar que se utilice una media ponderada de los resultados de medición razonablemente posibles o el importe más probable o menos improbable.

A48. El marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele cierta información en relación con las estimaciones contables o establecer objetivos de revelación en relación con estas. Algunas entidades pueden elegir revelar información adicional. Esta información revelada u objetivos de revelación pueden tratar, por ejemplo:

- Del método de estimación empleado, incluido cualquier modelo aplicable y el fundamento para su selección.
- De la información obtenida de modelos u otros cálculos utilizados para determinar estimaciones reconocidas o reveladas en los estados financieros, incluida la información relacionada con los datos subyacentes y las hipótesis utilizadas en esos modelos, tales como:
  - hipótesis desarrolladas internamente o
  - datos, tales como tipos de interés, afectados por factores fuera del control de la entidad.
- Del efecto de cualquier cambio en el método de estimación con respecto al periodo anterior.
- De las fuentes de incertidumbre en la estimación.
- De la información del valor razonable.
- De la información sobre análisis de sensibilidad derivados de modelos financieros que demuestra que la dirección ha considerado hipótesis alternativas.

---

[38] NIIF 13, *Valoración del valor razonable*, apartado 63

A49. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información específica en relación con la incertidumbre en la estimación, por ejemplo:

- Información sobre las hipótesis realizadas sobre el futuro y otras importantes fuentes de incertidumbre en la estimación que incrementen la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos después del cierre del ejercicio o a una mayor magnitud del ajuste. Estos requerimientos se pueden describir empleando términos tales como “Principales fuentes de incertidumbre en la estimación” o “Estimaciones contables críticas”. Pueden estar relacionados con estimaciones contables que requieren los juicios de la dirección más difíciles, subjetivos o complejos. Esos juicios pueden ser más subjetivos y complejos y, en consecuencia, se puede incrementar la probabilidad de un ajuste material de los valores contables de activos y pasivos, con el número de elementos de datos e hipótesis que afectan a la resolución final futura de la incertidumbre en la estimación. La información que se puede revelar incluye:
  - la naturaleza de la hipótesis u otra fuente de incertidumbre en la estimación;
  - la sensibilidad de los valores contables a los métodos e hipótesis empleados, incluidos los motivos de esa sensibilidad;
  - la resolución final esperada de una incertidumbre y el rango de los desenlaces razonablemente posibles con respecto a los valores contables de los activos y pasivos afectados y
  - una explicación de los cambios realizados en las hipótesis pasadas relativas a esos activos y pasivos, si la incertidumbre no se ha resuelto.
- Información sobre el rango de los desenlaces posibles y las hipótesis empleadas en la determinación del rango.
- La revelación de información específica como:
  - Información sobre la significatividad de las estimaciones contables del valor razonable respecto de la situación financiera y los resultados de la entidad; e
  - Información con respecto a la falta de actividad o de liquidez del mercado.
- Información cualitativa, como la exposición al riesgo y el modo en que éste surge, los objetivos, políticas y procedimientos de la entidad para gestionar el riesgo y los métodos empleados para medir el riesgo, así como cualquier cambio de estos aspectos cualitativos con respecto al periodo precedente.
- Información cuantitativa, como el grado en que la entidad se encuentra expuesta al riesgo, sobre la base de la información proporcionada internamente al personal directivo clave de la entidad, incluido el riesgo crediticio, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado.

Controles identificados sobre el proceso de la dirección para la realización de estimaciones contables (Ref: Apartado 13(i))

A50. El juicio del auditor en la identificación de controles en el componente de actividades de control y, en consecuencia, la necesidad de evaluar el diseño de esos controles y de determinar si han sido implementados, está relacionado con el proceso de la dirección que se describe en el apartado 13(h)(ii). El auditor puede no identificar controles relevantes en relación con todos los aspectos del apartado 13(h)(ii).

A51. Como parte de la identificación de controles y de la evaluación de su diseño y de la determinación de si han sido implementados, el auditor puede tener en cuenta:

- La manera en que la dirección determina la adecuación de los datos empleados para desarrollar las estimaciones contables, incluido cuando la dirección utiliza una fuente de información externa o datos de fuera del mayor y de los registros auxiliares.

- La revisión y aprobación de las estimaciones contables, incluidas las hipótesis o los datos empleados en su realización, por los niveles de dirección apropiados y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad.
- La segregación de funciones entre los responsables de realizar las estimaciones contables y las personas que comprometen a la entidad en las transacciones subyacentes, incluido el hecho de si la asignación de responsabilidades tiene en cuenta adecuadamente la naturaleza de la entidad y sus productos o servicios. Por ejemplo, en el caso de una gran entidad financiera, la correspondiente segregación de funciones puede consistir en una función independiente, responsable de la estimación y validación del valor razonable del precio de los productos financieros de la entidad, desempeñada por personal cuya retribución no esté ligada a dichos productos.
- La eficacia del diseño de los controles. Por lo general, puede ser más difícil para la dirección diseñar controles que traten la subjetividad y la incertidumbre en la estimación de un modo que impida, o detecte y corrija eficazmente incorrecciones materiales, que diseñar controles que traten la complejidad. Es posible que los controles que tratan la subjetividad y la incertidumbre en la estimación tengan que incluir más elementos manuales, los cuales pueden ser menos fiables que los controles automáticos, ya que pueden ser más fácilmente evitados, ignorados o eludidos por la dirección. La eficacia del diseño de los controles que tratan la complejidad puede variar dependiendo del motivo y de la naturaleza de la complejidad. Por ejemplo, puede ser más fácil diseñar controles más eficaces que estén relacionados con un método que se utiliza de modo rutinario o sobre la integridad de los datos.

A52. Cuando la dirección hace un uso extensivo de tecnología de la información en la realización de una estimación contable, es probable que los controles identificados en el componente de actividades de control incluyan controles generales de TI y de procesamiento de la información. Esos controles pueden responder a los riesgos relativos a:

- si las aplicaciones de TI u otros aspectos del entorno de TI tienen la capacidad y están adecuadamente configurados para procesar grandes volúmenes de datos;
- cálculos complejos en la aplicación de un método. Si cuando se requieren varias aplicaciones de TI para procesar transacciones complejas, se realizan con regularidad conciliaciones entre las aplicaciones de TI, en especial cuando las aplicaciones de TI no tienen comunicaciones automatizadas o pueden estar sujetos a intervención manual;
- si se evalúa periódicamente el diseño y la calibración de los modelos;
- la completa y exacta extracción de datos relativos a estimaciones contables de los registros de la entidad o de fuentes de información externas;
- los datos, incluido el flujo de datos completo y exacto a través del sistema de información de la entidad, la adecuación de cualquier modificación de los datos utilizados en la realización de estimaciones contables, el mantenimiento de la integridad y de la seguridad de los datos;
- cuando se utilizan fuentes de información externas, los riesgos relacionados con el procesamiento o el registro de los datos;
- si la dirección tiene controles en torno al acceso, modificación y mantenimiento de los modelos individuales para mantener un rastro de auditoría fuerte de las versiones acreditadas de los modelos y para impedir un acceso no autorizado a los modelos o sus modificaciones y
- si existen controles adecuados sobre la transferencia de información relativa a

estimaciones contables al mayor, incluidos controles adecuados sobre los asientos de diario.

A53. En algunos sectores, como el sector bancario o de seguros, es posible que se utilice el término gobierno para describir actividades dentro del entorno de control, el proceso de la entidad para el seguimiento del sistema de control interno y otros componentes del sistema de control interno, como se describe en la NIA 315 (Revisada 2019)[39].

A54. En el caso de entidades con una función de auditoría interna, su trabajo puede ser especialmente útil para el auditor para obtener conocimiento de:

- la naturaleza y extensión de la utilización por la dirección de estimaciones contables;
- el diseño e implementación de controles que responden a los riesgos relacionados con los datos, hipótesis y modelos utilizados para la realización de las estimaciones contables;
- los aspectos del sistema de información de la entidad que generan los datos en los que se fundamentan las estimaciones contables y
- el modo en que se identifican, valoran y gestionan los nuevos riesgos relacionados con las estimaciones contables.

Revisión del desenlace o reestimación de anteriores estimaciones contables (Ref: Apartado 14)

A55. Una revisión del desenlace o una reestimación de anteriores estimaciones contables (revisión retrospectiva) facilita la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material cuando esas estimaciones contables tienen un desenlace mediante transferencia o realización del activo o pasivo en el periodo actual, o se reestiman para los fines del periodo actual. Mediante la realización de una revisión retrospectiva, el auditor podría obtener:

- Información en relación con la eficacia del proceso de estimación previo realizado por la dirección, sobre cuya base el auditor puede obtener evidencia de auditoría acerca de la probabilidad de que el proceso de la dirección sea eficaz en el periodo actual.
- Evidencia de auditoría sobre aspectos tales como los motivos de cambios que puede ser necesario revelar en los estados financieros.
- Información relativa a la complejidad o incertidumbre en la estimación de las estimaciones contables.
- Información relativa a la susceptibilidad de las estimaciones contables al sesgo de la dirección o que puede ser un indicador de posible sesgo de la dirección. El escepticismo profesional del auditor facilita la identificación de dichas circunstancias o condiciones y la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

A56. Una revisión retrospectiva puede proporcionar evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en el periodo actual. Dicha revisión retrospectiva se puede realizar para estimaciones contables hechas para los estados financieros del periodo anterior o se puede realizar sobre varios periodos o para un periodo más corto (semestral o trimestral). En algunos casos, una revisión retrospectiva sobre varios periodos puede ser adecuada cuando el desenlace de una estimación contable se produce en un periodo más largo.

A57. La NIA 240[40] requiere una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relativos a las estimaciones contables significativas. Desde un punto de vista práctico, la revisión por el auditor de anteriores estimaciones contables como procedimiento

---

[39] NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 3

[40] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 33(b)(ii)

de valoración del riesgo de conformidad con la presente NIA puede llevarse a cabo conjuntamente con la revisión exigida por la NIA 240.

A58. En base a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material, por ejemplo, si el riesgo inherente se valora como más elevado para uno o varios riesgos de incorrección material, el auditor puede considerar que es necesaria una revisión retrospectiva más detallada. Como parte de la revisión retrospectiva detallada, el auditor puede prestar especial atención, cuando sea posible, al efecto de los datos y de las hipótesis significativas utilizados en la realización de las anteriores estimaciones contables. Por otra parte, por ejemplo en el caso de estimaciones contables que surgen del registro de transacciones rutinarias y recurrentes, el auditor puede juzgar que la aplicación de procedimientos analíticos como procedimientos de valoración del riesgo es suficiente para los objetivos de la auditoría.

A59. El objetivo de la medición de estimaciones contables del valor razonable y de otras estimaciones contables basadas en condiciones existentes a la fecha de medición está relacionado con las percepciones del valor en un momento concreto, las cuales pueden cambiar significativa y rápidamente cuando cambia el entorno en el que opera la entidad. Por lo tanto, el auditor puede centrar su revisión en obtener información que puede ser relevante para la identificación y valoración del riesgo de incorrección material. Por ejemplo, en algunos casos, es poco probable que la obtención de conocimiento de los cambios habidos en las hipótesis de los participantes del mercado que afectaron al desenlace de estimaciones contables del valor razonable del periodo anterior proporcione evidencia de auditoría relevante. En ese caso, la evidencia de auditoría se puede lograr obteniendo conocimiento de los desenlaces de hipótesis (tales como proyecciones de flujos de efectivo) y de la eficacia del anterior proceso de estimación de la dirección que fundamenta la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en el periodo actual.

A60. Una diferencia entre el desenlace de una estimación contable y la cantidad reconocida en los estados financieros del periodo anterior no pone de manifiesto necesariamente que los estados financieros del periodo anterior contuvieran una incorrección. Sin embargo, dicha diferencia sí puede representar una incorrección si, por ejemplo, se debe a información que estaba a disposición de la dirección al cierre de los estados financieros del periodo anterior o que podría esperarse razonablemente que se hubiera obtenido y tenido en cuenta de acuerdo con el marco de información financiera aplicable[41]. Dicha diferencia puede cuestionar el proceso de la dirección para tener en cuenta información para realizar la estimación contable. Como resultado, el auditor puede volver a valorar cualquier plan de comprobar los controles relacionados y la correspondiente valoración del riesgo de control o puede determinar que es necesario obtener evidencia de auditoría más convincente sobre esa cuestión. Muchos marcos de información financiera contienen orientaciones para distinguir entre los cambios en las estimaciones contables que constituyen incorrecciones y los que no, así como sobre el tratamiento contable que se debe seguir en cada caso.

Cualificaciones o conocimientos especializados (Ref: Apartado 15)

A61. Los aspectos que pueden afectar a la determinación por el auditor de si el equipo del encargo requiere cualificaciones o conocimientos especializados incluyen, por ejemplo[42]:

- La naturaleza de las estimaciones contables en un negocio o sector concreto (por ejemplo, yacimientos minerales, activos agrícolas, instrumentos financieros complejos, pasivos por contratos de seguros).
- El grado de incertidumbre en la estimación.
- La complejidad del método o del modelo utilizados.

---

41 NIA 560, Hechos posteriores al cierre, apartado 14

42 NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 14 y NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e)

- La complejidad de los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a las estimaciones contables, incluida la existencia de áreas sujetas a distintas interpretaciones o a prácticas o áreas en las que existen incongruencias en el modo en que se realizan las estimaciones contables.
- Los procedimientos que el auditor tiene la intención de desarrollar para responder a los riesgos valorados de incorrección material.
- La necesidad de aplicar el juicio sobre cuestiones no especificadas en el marco de información financiera aplicable.
- El nivel de juicio que se requiere para seleccionar los datos e hipótesis.
- La complejidad y extensión del uso por la entidad de tecnologías de la información en la realización de estimaciones contables.

La naturaleza, momento y extensión de la participación de personas con cualificaciones o conocimientos especializados pueden variar en el desarrollo de la auditoría.

A62. El auditor puede no poseer las cualificaciones o conocimientos especializados necesarios cuando la materia en cuestión pertenece a un campo distinto al de la contabilidad o al de la auditoría (por ejemplo, cualificaciones en valoración) y puede necesitar obtenerlos de un experto del auditor[43].

A63. Muchas estimaciones contables no requieren la aplicación de cualificaciones o conocimientos especializados. Por ejemplo, es posible que no sean necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para un sencillo cálculo de obsolescencia de las existencias. Sin embargo, para, por ejemplo, estimar las pérdidas esperadas por insolvencias de una institución bancaria o los pasivos por contratos de seguro de una entidad de seguros, es probable que el auditor concluya que se necesita aplicar cualificaciones o conocimientos especializados.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material (Ref: Apartados 4, 16)

A64. Identificar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con las estimaciones contables es importante para todas las estimaciones contables, no sólo las que se reconocen en los estados financieros, sino también las que se incluyen en las notas a los estados financieros.

A65. El apartado A44 de la NIA 200 indica que las NIA, normalmente, se refieren a "los riesgos de incorrección material" en vez de al riesgo inherente y al riesgo de control por separado. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere una valoración por separado del riesgo inherente y del riesgo de control para proporcionar una base para el diseño y la aplicación de los procedimientos posteriores de auditoría para responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones[44], incluidos los riesgos significativos, de conformidad con la NIA 330.

A66. Al identificar los riesgos de incorrección material y al valorar el riesgo inherente para las estimaciones contables de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[45], se requiere que el auditor tenga en cuenta los factores de riesgo inherente que afectan a la susceptibilidad de incorrección de las afirmaciones y el modo en que lo hacen. La consideración por el auditor de los factores de riesgo inherente también puede proporcionar información que se puede utilizar para:

- valorar la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección (es decir, en qué punto del espectro de riesgo inherente se sitúa la valoración del riesgo inherente); y

---

43 NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*

44 NIA 315 (Revisada 2019), apartados 31 y 34

45 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31(a)

- determinar los motivos para la valoración asignada a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones, así como que los procedimientos posteriores de auditoría del auditor de conformidad con el apartado 18 responden a esos motivos.

Las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente se explican con más detalle en el Anexo 1.

A67. Los motivos para la valoración por el auditor del riesgo inherente en las afirmaciones pueden ser el resultado de uno o varios de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente. Por ejemplo:

(a) Es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias sean complejas porque no se pueden observar directamente y pueden requerir la utilización de un modelo complejo. Es posible que el modelo utilice un conjunto complejo de datos históricos y de hipótesis sobre desarrollos futuros en varios escenarios específicos para la entidad que pueden ser difíciles de predecir. También es probable que las estimaciones contables de las pérdidas esperadas por insolvencias estén sujetas a una incertidumbre en la estimación elevada y a una subjetividad significativa en la realización de juicios sobre hechos o condiciones futuros. Son aplicables similares consideraciones a los pasivos por contratos de seguro.

(b) Una estimación contable de la provisión por obsolescencia para una entidad con una extensa gama de tipos de inventarios puede requerir sistemas y procesos complejos, pero es posible que implique poca subjetividad y que la incertidumbre en la estimación sea reducida, según la naturaleza del inventario.

(c) Otras estimaciones contables pueden no ser complejas de realizar, pero sí tener una elevada incertidumbre en la estimación y requerir juicios significativos. Por ejemplo, una estimación contable que requiere un único juicio crítico sobre un pasivo, cuyo importe depende del desenlace de un litigio.

A68. La relevancia y significatividad de los factores de riesgo inherente pueden variar de una estimación a otra. En consecuencia, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables sencillas en un grado menor y es posible que el auditor identifique menos riesgos o valore el riesgo inherente próximo al extremo más bajo del espectro de riesgo inherente.

A69. Por el contrario, los factores de riesgo inherente pueden, individualmente o combinados, afectar a estimaciones contables complejas en un grado mayor y pueden llevar al auditor a valorar el riesgo inherente en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente. En el caso de esas estimaciones contables, es probable que la consideración por el auditor de los efectos de los factores de riesgo inherente afecte directamente al número y naturaleza de los riesgos identificados de incorrección material, a la valoración de esos riesgos y, por último, a lo convincente que tiene que ser la evidencia de auditoría necesaria para responder a los riesgos valorados. Asimismo, en el caso de esas estimaciones contables la aplicación de escepticismo profesional por el auditor puede ser especialmente importante.

A70. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros pueden proporcionar información adicional aplicable a la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Por ejemplo, el desenlace de una estimación contable se puede conocer durante la auditoría. En esos casos, el auditor puede valorar o revisar la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones [46] , independientemente del modo en que los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección relativa a la estimación contable. Los hechos ocurridos después de la fecha de los estados financieros también pueden influir en la selección por el auditor del enfoque para comprobar la estimación contable de

[46] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

conformidad con el apartado 18. Por ejemplo, para una sencilla provisión para gratificaciones basada en un porcentaje simple de la remuneración de determinados empleados, el auditor puede concluir que existe relativamente poca complejidad o subjetividad en la realización de la estimación contable y, en consecuencia, puede valorar el riesgo inherente próximo al extremo más bajo del espectro de riesgo inherente. El pago de las gratificaciones después del cierre del ejercicio puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones.

A71. La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera. La valoración del riesgo de control se puede expresar utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de las expectativas del auditor sobre la eficacia del control o de los controles para la respuesta del riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en el funcionamiento eficaz de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no prevé otorgar confianza alguna al funcionamiento eficaz de los controles. Si el riesgo de control se valora por debajo de máximo, el auditor prevé confiar en el funcionamiento eficaz de los controles.

Incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 16(a))

A72. Al tener en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, el auditor puede considerar:

- Si el marco de información financiera aplicable requiere:
  - La utilización de un método para realizar la estimación contable que tiene inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación. Por ejemplo, el marco de información financiera puede requerir la utilización de datos no observables.
  - La utilización de hipótesis que tienen inherentemente un alto grado de incertidumbre en la estimación, como hipótesis con un periodo de pronóstico amplio, hipótesis basadas en datos no observables y que son, por lo tanto, difíciles de desarrollar por la dirección, o la utilización de hipótesis interrelacionadas.
  - Información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación.
- El entorno empresarial. Puede ocurrir que una entidad opere en un mercado con turbulencias o que experimenta disrupciones (por ejemplo, por importantes movimientos en las divisas o mercados inactivos) y es posible que la estimación contable dependa, en consecuencia, de datos que no se pueden observar fácilmente.
- Si es posible (o factible, en la medida en que esté permitido por el marco de información financiera aplicable) que la dirección:
  - haga una predicción precisa y fiable sobre la realización futura de una transacción pasada (por ejemplo, el importe que se pagará de conformidad con un término contractual contingente) o sobre la incidencia y el impacto de hechos o condiciones futuros (por ejemplo, el importe de una pérdida por insolvencia futura o el importe al que se liquidará una indemnización y la fecha de la liquidación); u
  - obtenga información precisa y completa sobre una situación actual (por ejemplo, información sobre atributos de valoración que reflejen la perspectiva de los participantes en el mercado a la fecha de los estados financieros, para desarrollar una estimación del valor razonable).

A73. La magnitud de la cantidad de una estimación contable reconocida o revelada en los estados financieros puede no ser, en sí, un indicador de su susceptibilidad de incorrección porque, por ejemplo, la estimación contable puede estar infravalorada.

A74. En algunas circunstancias, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se pueda realizar una estimación contable razonable. El marco de información financiera aplicable puede prohibir el reconocimiento de una partida en los estados financieros o su medición a valor razonable. En esos casos, pueden existir riesgos de incorrección material que no sólo se refieran a si una estimación contable debería o no reconocerse o a si debería o no medirse a valor razonable, sino también a la razonabilidad de la información revelada. Con respecto a estas estimaciones contables, el marco de información financiera aplicable puede exigir que se revele información sobre las estimaciones contables y sobre la incertidumbre en la estimación asociada a ellas (véanse los apartados A112–A113, A143–A144).

A75. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación en relación con una estimación contable puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La NIA 570 (Revisada)[47] establece requerimientos y proporciona orientaciones para estos casos.

Complejidad o subjetividad (Ref: Apartado 16(b))

El grado en que la complejidad afecta a la selección y a la aplicación del método

A76. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método utilizado en la realización de la estimación contable se ven afectados por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La necesidad de cualificaciones o conocimientos especializados por parte de la dirección, lo cual puede indicar que el método utilizado es inherentemente complejo y que, por lo tanto, la estimación contable puede tener una mayor susceptibilidad de incorrección material. Puede existir mayor susceptibilidad de incorrección material cuando la dirección ha desarrollado internamente un modelo y tiene relativamente poca experiencia en ello o utiliza un modelo que aplica un método que no es de general aceptación o no es comúnmente utilizado en un sector o entorno concreto.
- La naturaleza de la base de medición que impone el marco de información financiera aplicable, que puede dar lugar a la necesidad de un método complejo que requiere múltiples fuentes de datos o de hipótesis históricas y prospectivas, con múltiples interrelaciones entre ellas. Por ejemplo, una provisión para insolvencias puede requerir juicios sobre reembolsos futuros de créditos y otros flujos de efectivo, basados en la consideración de datos de experiencia histórica y en la aplicación de hipótesis prospectivas. Del mismo modo, la valoración de pasivos por contratos de seguro puede requerir juicios sobre pagos futuros por contratos de seguro proyectados a partir de la experiencia histórica y de tendencias actuales y futuras previstas.

El grado en que la complejidad afecta a la selección y aplicación de los datos

A77. Al tener en cuenta el grado en que la selección y aplicación de los datos utilizados para realizar la estimación contable se ven afectadas por la complejidad, el auditor puede considerar:

- La complejidad del proceso para la obtención de los datos, teniendo en cuenta la relevancia y fiabilidad de las fuentes de datos. Los datos obtenidos de ciertas fuentes pueden ser más fiables que los obtenidos de otras fuentes. Asimismo, por motivos de confidencialidad o de propiedad de los datos, algunas fuentes de información externas no divulgarán información (o no completamente) que podría ser relevante para considerar la fiabilidad de los datos que proporcionan, como por ejemplo las fuentes de los datos subyacentes que han utilizado o el modo en que fueron recogidos y procesados.

---

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

- La complejidad inherente al mantenimiento de la integridad de los datos. Cuando hay un gran volumen de datos y múltiples fuentes, puede existir una complejidad inherente para mantener la integridad de los datos utilizados en la realización de la estimación contable.
- La necesidad de interpretar términos contractuales complejos. Por ejemplo, la determinación de flujos de entrada o salida de efectivo procedente de un proveedor o de descuentos a clientes puede depender de términos contractuales muy complejos que requieren una experiencia o competencia específicas para su comprensión o interpretación.

El grado en que la subjetividad afecta a la selección y aplicación del método, hipótesis o datos

A78. Al tener en cuenta el grado en que la selección y la aplicación del método, hipótesis o datos se ven afectados por la subjetividad, el auditor puede considerar:

- El grado en que el marco de información financiera aplicable no especifica los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación.
- La incertidumbre con respecto al importe o al momento de realización, incluida la amplitud del periodo de análisis. El importe y el momento de realización son fuente de incertidumbre inherente en la estimación, y dan lugar a la necesidad de que la dirección aplique su juicio para la selección de una estimación puntual, lo que, por otra parte, abre la posibilidad de sesgo de la dirección. Por ejemplo, una estimación contable que contiene hipótesis prospectivas puede tener un alto grado de subjetividad lo que puede dar lugar a sesgo de la dirección.

Otros factores de riesgo inherente (Ref: Apartado 16(b))

A79. El grado de subjetividad asociado a una estimación contable influye en la susceptibilidad de una estimación contable a incorrecciones debidas a sesgo de la dirección o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afectan al riesgo inherente. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un alto grado de subjetividad, es probable que sea más susceptible de incorrección debida a un sesgo de la dirección o a fraude, lo que puede producir un amplio rango de resultados de la medición posibles. La dirección puede seleccionar una estimación puntual en ese rango que no sea adecuada en las circunstancias concurrentes o que esté indebidamente influenciada por un sesgo de la dirección, intencionado o no, y que, en consecuencia, contenga una incorrección. En el caso de auditorías recurrentes, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección identificados durante la realización de la auditoría de periodos anteriores pueden influir en los procedimientos de planificación y valoración de riesgos que realiza el auditor en el periodo actual.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 17)

A80. La valoración por el auditor del riesgo inherente, que tiene en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, complejidad, subjetividad u otros factores de riesgo inherente, o se ve afectada por ellos, facilita al auditor la determinación de si alguno de los riesgos de incorrección material identificados y valorados es un riesgo significativo.

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

Los procedimientos de auditoría posteriores del auditor (Ref: Apartado 18)

A81. Para el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría posteriores el auditor puede emplear cualquiera de los tres enfoques de comprobación (individualmente o combinados) enumerados en el apartado 18. Por ejemplo, cuando se utilizan varias hipótesis para realizar una estimación contable, el auditor puede decidir emplear un enfoque de comprobación

distinto para cada hipótesis.

Obtención de evidencia de auditoría relevante tanto corroborativa como contradictoria.

A82. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones[48]. La obtención de evidencia de auditoría de un modo libre de sesgo puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes tanto internas como externas a la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia de auditoría.

A83. La NIA 330 requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor[49]. En consecuencia, la consideración de la naturaleza o de la cantidad de la evidencia de auditoría puede ser más importante cuando la valoración del riesgo inherente relacionado con una estimación contable se sitúa en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente.

Graduación

A84. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores del auditor están afectados por, entre otros:

- Los riesgos valorados de incorrección material que afectan a lo convincente que debe ser la evidencia de auditoría necesaria e influyen en el enfoque que selecciona el auditor para auditar una estimación contable. Por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material relacionados con las afirmaciones de existencia o valoración pueden ser más bajos para una provisión sencilla por las gratificaciones que se pagan a los empleados poco después del cierre del ejercicio. En esta situación, puede resultar más práctico para el auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la evaluación de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría que a través de otros enfoques de comprobación.
- Los motivos de los riesgos valorados de incorrección material.

Cuando el auditor tiene previsto confiar en la eficacia operativa de los controles (Ref: Apartado 19)

A85. Puede ser adecuado comprobar la eficacia operativa de los controles cuando el riesgo inherente se valore como más alto dentro del espectro de riesgo inherente, incluido para los riesgos significativos. Este puede ser el caso de una estimación contable que esté sujeta o esté afectada por un alto grado de complejidad. Cuando la estimación contable está afectada por un alto grado de subjetividad y, en consecuencia, requiere juicios significativos de la dirección, las limitaciones inherentes a la eficacia del diseño de controles pueden llevar al auditor a centrarse más en procedimientos sustantivos que en probar la eficacia operativa de los controles.

A86. Para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la comprobación de la eficacia operativa de los controles relativos a las estimaciones contables, el auditor puede considerar factores como:

- la naturaleza, frecuencia y volumen de transacciones;
- la eficacia del diseño de los controles, incluido si los controles están adecuadamente diseñados para responder al riesgo inherente valorado y lo firme que es el gobierno de la entidad;
- la importancia de determinados controles para los objetivos globales y procesos de

---

[48] NIA 500, apartado A5

[49] NIA 330, apartados 7(b) y A19

control establecidos en la entidad, incluida la sofisticación del sistema de información para sustentar las transacciones;

- el seguimiento de los controles y las deficiencias en el control interno identificadas;
- la naturaleza de los riesgos a los que los controles tienen como finalidad responder, por ejemplo, controles relacionados con la aplicación de juicio frente a controles sobre datos de soporte;
- la competencia de las personas que participan en las actividades de control;
- la frecuencia con la que se realizan las actividades de control;
- la evidencia de que se realizan las actividades de control.

Los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A87. En algunos sectores, como por ejemplo en el sector financiero, la dirección hace un uso extensivo de la TI para llevar a cabo las actividades. En consecuencia, es mayor la probabilidad de que existan riesgos relacionados con ciertas estimaciones contables para las que los procedimientos sustantivos por sí mismos no puedan proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A88. Las circunstancias en las que los riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí mismos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada en las afirmaciones incluyen:

- Cuando los controles son necesarios para mitigar los riesgos relacionados con el inicio, registro, procesamiento o información obtenida fuera del mayor y de los auxiliares.
- Cuando la información en la que se basan una o varias afirmaciones se inicia, registra, procesa o incluye en informes electrónicamente. Es probable que este sea el caso cuando hay un elevado volumen de transacciones o de datos o cuando se utiliza un modelo complejo que requiere el empleo extensivo de tecnologías de la información para asegurar que la información es exacta e íntegra. Puede ser necesaria una provisión para insolvencias compleja en el caso de una institución financiera o de una compañía de servicios públicos. Por ejemplo, en el caso de una empresa de servicios públicos, los datos utilizados para desarrollar la provisión para insolvencias pueden incluir muchos saldos pequeños resultantes de un elevado volumen de transacciones. En esas circunstancias, es posible que el auditor concluya que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sin comprobar los controles en torno al modelo utilizado para desarrollar la provisión para insolvencias.

En esos casos, la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría puede depender de la eficacia de los controles sobre la exactitud e integridad de la información.

A89. Como parte de la auditoría de los estados financieros de determinadas entidades (como un banco o una compañía de seguros), las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales en relación con el control interno o proporcione una conclusión de aseguramiento sobre este. En esas circunstancias, y en otras similares, es posible que el auditor pueda utilizar como evidencia de auditoría información obtenida durante la aplicación de esos procedimientos, siempre que se determine si se han producido cambios posteriores que puedan afectar a su relevancia para la auditoría.

Riesgos significativos (Ref: Apartado 20)

A90. Cuando los procedimientos posteriores de auditoría en respuesta a un riesgo significativo

consistan únicamente en procedimientos sustantivos, la NIA 330[50] requiere que dichos procedimientos incluyan pruebas de detalle. Dichas pruebas de detalle se pueden diseñar y realizar bajo cualquiera de los enfoques descritos en el apartado 18 de la presente NIA sobre la base del juicio profesional del auditor en función de las circunstancias. Como ejemplos de pruebas de detalle para riesgos significativos relacionados con estimaciones contables cabe citar:

- Examen, por ejemplo, examinar contratos para corroborar términos o hipótesis.
- Recálculo, por ejemplo, verificando la exactitud matemática de un modelo.
- Confirmación de hipótesis utilizadas con documentación de soporte, como información publicada por terceros.

Obtención de evidencia de auditoría de hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 21)

A91. En algunas circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para responder a los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, la venta de todas las existencias de un producto discontinuado poco después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría relacionada con la estimación de su valor realizable neto al cierre del periodo. En otros casos, puede ser necesario utilizar este enfoque de comprobación junto con otro enfoque del apartado 18.

A92. En el caso de algunas estimaciones contables, es poco probable que los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría proporcionen evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la estimación contable. Por ejemplo, cuando las condiciones o hechos relacionados con algunas estimaciones contables sólo se producen a lo largo de un periodo prolongado. Además, debido al objetivo de la medición de las estimaciones contables del valor razonable, la información posterior al cierre del periodo puede no reflejar los hechos o condiciones existentes a la fecha del balance de situación y, por lo tanto, puede no ser relevante para la medición de la estimación contable del valor razonable.

A93. Incluso cuando el auditor decide no utilizar este enfoque de comprobación en relación con estimaciones contables concretas, debe cumplir lo dispuesto en la NIA 560. La NIA 560 exige que el auditor aplique procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado[51] todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste o su revelación en los estados financieros y de que se han reflejado adecuadamente en los estados financieros[52]. Debido a que la medición de muchas estimaciones contables, distintas de las estimaciones contables del valor razonable, depende normalmente del desenlace de condiciones, transacciones o hechos futuros, es especialmente relevante el trabajo a realizar por el auditor establecido en la NIA 560.

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable (Ref: Apartado 22)

A94. Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable puede ser un enfoque adecuado cuando, por ejemplo:

- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que el procedimiento aplicado por la dirección en el periodo actual es adecuado.
- La estimación contable se base en una gran población de partidas de naturaleza similar que individualmente no sean significativas.

---

50 NIA 330, apartado 21

51 NIA 560, apartado 6

52 NIA 560, apartado 8

- El marco de información financiera aplicable defina el modo en que se espera que la dirección realice la estimación contable. Por ejemplo, éste puede ser el caso para una provisión para insolvencias.
- La estimación contable se obtiene del procesamiento rutinario de datos.

Comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable también puede ser un enfoque adecuado cuando no es factible ninguno de los otros enfoques de comprobación, o puede ser un enfoque adecuado en combinación con alguno de los demás enfoques de comprobación.

Cambios en los métodos, hipótesis significativas y datos con respecto a periodos anteriores (Ref: Apartados 23(a), 24(a), 25(a))

A95. Si un cambio con respecto a periodos anteriores en un método, en una hipótesis significativa o en los datos no está basado en nuevas circunstancias o en nueva información, o si las hipótesis significativas no son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades empresariales de la entidad, es posible que el auditor deba mantener discusiones adicionales con la dirección sobre las circunstancias y, al hacerlo, cuestionar a la dirección la adecuación de las hipótesis utilizadas.

Indicadores de sesgo de la dirección (Ref: Apartados 23(b), 24(b), 25(b))

A96. Si el auditor identifica indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, es posible que deba mantener discusiones adicionales con la dirección y que deba reconsiderar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que el método, las hipótesis y los datos utilizados eran adecuados y fundados dadas las circunstancias. Un ejemplo de un indicador de posible sesgo de la dirección para una determinada estimación contable puede ser cuando la dirección ha desarrollado un rango adecuado para varias hipótesis diferentes, y en cada caso la hipótesis utilizada se eligió en la parte del rango que producía la medición más favorable.

Métodos

La selección del método o del modelo (Ref: Apartado 23(a))

A97. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación del método seleccionado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- si el fundamento de la dirección para la selección del método es adecuado;
- si el método es adecuado dadas las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable, otros conceptos o técnicas de valoración disponibles, los requerimientos normativos y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad;
- si la dirección ha determinado que distintos métodos dan como resultado un rango de estimaciones significativamente diferentes, el modo en que la dirección ha investigado los motivos de esas diferencias; y
- si el cambio en un método se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios producen estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden originar incorrecciones en los estados financieros o indicar un posible sesgo de la dirección. (véanse también los apartados A133–A136)

Estas cuestiones son importantes cuando el marco de información financiera aplicable no define el método de medición o permite múltiples métodos.

Modelos complejos (Ref: Apartado 23(d))

A98. Es más probable que un modelo y el método relacionado sean complejos cuando:

- entender y aplicar el método, así como diseñar el modelo y seleccionar y utilizar datos e hipótesis adecuados, exige cualificaciones o conocimientos especializados;
- es difícil obtener los datos necesarios para su utilización en el modelo porque existen restricciones a su disponibilidad o a la posibilidad de observarlos o al acceso a los mismos o
- es difícil mantener la integridad (es decir, exactitud, congruencia o integridad) de los datos e hipótesis en la utilización del modelo debido a múltiples atributos de valoración, múltiples relaciones entre ellos o múltiples iteraciones del cálculo.

A99. Los aspectos que el auditor puede tener en cuenta cuando la dirección utiliza un modelo complejo incluyen, por ejemplo:

- Si el modelo se valida antes de su utilización o cuando se ha producido un cambio en el mismo, mediante revisiones periódicas para asegurarse de que sigue siendo adecuado para su uso previsto. El proceso de validación de la entidad puede incluir la evaluación de:
  - la solidez teórica del modelo;
  - la integridad matemática del modelo;
  - la exactitud e integridad de los datos y de las hipótesis del modelo; y
  - el resultado del modelo en comparación con las transacciones reales.
- Si existen políticas y procedimientos adecuados de control de cambios.
- Si la dirección emplea cualificaciones y conocimientos adecuados al utilizar el modelo.

Estas consideraciones también pueden ser útiles para un método que no implica un modelo complejo.

A100. Puede ocurrir que la dirección haga ajustes al resultado del modelo para cumplir los requerimientos del marco de información financiera aplicable. En algunos sectores esos ajustes se denominan superposiciones (“overlays”). En el caso de las estimaciones contables del valor razonable, puede resultar pertinente considerar si los ajustes al resultado del modelo, en su caso, reflejan las hipótesis que emplearían los participantes en el mercado en circunstancias similares.

Mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos utilizados en la aplicación del método (Ref: Apartado 23(e))

A101. El mantenimiento de la integridad de las hipótesis significativas y de los datos en la aplicación del método se refiere al mantenimiento de la exactitud e integridad de los datos e hipótesis en todas las etapas de procesamiento de la información. No mantener esa integridad puede tener como resultado la corrupción de los datos e hipótesis y originar incorrecciones. A este respecto, las consideraciones relevantes para el auditor pueden incluir si los datos e hipótesis están sujetos a todos los cambios previstos por la dirección y no lo están a cambios no previstos, durante actividades como su introducción, almacenamiento, extracción, transmisión o procesamiento.

Hipótesis significativas (Ref: Apartado 24)

A102. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de la hipótesis;

- si la hipótesis es adecuada dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en la selección de una hipótesis con respecto a periodos anteriores se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no sea conforme con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable pueden originar incorrecciones materiales en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A133–A136).

A103. La dirección puede evaluar hipótesis o desenlaces alternativos de las estimaciones contables, lo cual se puede hacer con varios enfoques dependiendo de las circunstancias. Un enfoque posible es un análisis de sensibilidad. Esto podría conllevar la determinación del modo en que el importe de una estimación contable varía en función de distintas hipótesis. Incluso cuando se trata de estimaciones contables medidas a valor razonable, el uso de diferentes hipótesis por los distintos participantes en el mercado puede dar lugar a diferencias. El análisis de sensibilidad puede llevar al establecimiento de varios escenarios de desenlace, en ocasiones caracterizados por la dirección como un rango de desenlaces, e incluyendo escenarios "pesimistas" y "optimistas".

A104. A través del conocimiento obtenido en la realización de la auditoría, el auditor puede detectar o haber obtenido conocimiento de hipótesis utilizadas en otras áreas de negocio de la entidad. Esas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, perspectivas de negocio, hipótesis en documentos sobre estrategias y flujos de efectivo futuros. Asimismo, si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, la NIA 315 (Revisada 2019)[53] requiere que considere si la información obtenida de esos otros encargos es relevante para la identificación de riesgos de incorrección material. También puede ser útil considerar esa información al tratar la congruencia de las hipótesis significativas entre sí y de estas con las que se utilizan en otras estimaciones contables.

A105. La adecuación de las hipótesis significativas de acuerdo con los requerimientos del marco de información financiera aplicable puede depender de la intención y de la capacidad de la dirección para llevar a cabo determinadas actuaciones. La dirección con frecuencia documenta planes e intenciones en relación con activos o pasivos concretos y el marco de información financiera puede exigirle que lo haga. La naturaleza y extensión de la evidencia de auditoría a obtener en relación con la intención y la capacidad de la dirección es una cuestión de juicio profesional. En su caso, los procedimientos del auditor pueden incluir los siguientes:

- La revisión del historial de la dirección en la ejecución de sus intenciones declaradas.
- La inspección de planes escritos y otra documentación, incluidos, en su caso, presupuestos formalmente aprobados, autorizaciones o actas.
- La indagación ante la dirección sobre los motivos para llevar a cabo una actuación concreta.
- La revisión de los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del informe de auditoría.
- La evaluación de la capacidad de la entidad para llevar a cabo una actuación concreta dadas las circunstancias económicas de la entidad, incluidas las implicaciones de sus compromisos y las restricciones normativas o contractuales que podrían afectar a la viabilidad de las actuaciones de la dirección.
- Consideración de si la dirección ha cumplido, en su caso, con los requerimientos de documentación del marco de información financiera aplicable.

---

[53] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 15(b)

Sin embargo, algunos marcos de información financiera pueden no permitir que se tengan en cuenta las intenciones o planes de la dirección al realizar una estimación contable. Con frecuencia, este es el caso de las estimaciones contables del valor razonable, ya que el objetivo de su medición requiere que las hipótesis significativas reflejen las utilizadas por los participantes en el mercado.

Datos (Ref: Apartado 25(a))

A106. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de los datos seleccionados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior puede incluir:

- el fundamento de la dirección para la selección de los datos;
- si los datos son adecuados dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad; y
- si un cambio en las fuentes o elementos de datos seleccionados o en los datos seleccionados con respecto a periodos anteriores se fundamenta en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, no es probable que sea razonable ni que cumpla con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable tienen como resultado estados financieros incongruentes en el tiempo y pueden dar lugar a incorrecciones en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección (véanse los apartados A133–A136).

Relevancia y fiabilidad de los datos (Ref: Apartado 25(c))

A107. Cuando se utiliza información producida por la entidad, la NIA 500 requiere que el auditor evalúe si la información es suficientemente fiable para sus propósitos, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias, la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información y la evaluación de si la información es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor[54].

Términos legales o contractuales complejos (Ref: Apartado 25(d))

A108. Los procedimientos que puede considerar el auditor cuando la estimación contable se basa en términos legales o contractuales complejos incluyen:

- considerar si son necesarios cualificaciones o conocimientos especializados para comprender o interpretar el contrato;
- indagar ante los asesores jurídicos sobre los términos legales o contractuales e
- inspeccionar los contratos para:
  - evaluar la finalidad empresarial subyacente de la transacción o acuerdo y
  - considerar si los términos de los contratos son congruentes con las explicaciones de la dirección.

Selección de una estimación puntual por la dirección y correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación

Medidas de la dirección para entender y tratar la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(a))

A109. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a si la dirección ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación pueden

[54] NIA 500, apartado 9

incluir si la dirección:

(a) ha entendido la incertidumbre en la estimación mediante la identificación de las fuentes y la valoración del grado de variabilidad inherente en los resultados de la medición y el consiguiente rango de resultados de medición razonablemente posibles;

(b) ha identificado el grado en que, en el proceso de medición, la complejidad o la subjetividad afectan al riesgo de incorrección material y ha tratado el potencial de incorrección mediante la aplicación de:

(i) las cualificaciones y los conocimientos adecuados en la realización de estimaciones contables y

(ii) el juicio profesional, incluido mediante la identificación y el tratamiento de la susceptibilidad de sesgo de la dirección, y

(c) ha tratado la incertidumbre en la estimación mediante la adecuada selección de una estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar que describa la incertidumbre en la estimación.

La selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 26(b))

A110. Las cuestiones que pueden ser relevantes con respecto a la selección de la estimación puntual de la dirección y al desarrollo de la correspondiente información a revelar sobre la incertidumbre en la estimación incluyen si:

- Los métodos y datos utilizados se seleccionaron adecuadamente, incluidos los casos en los que se disponía de métodos y fuentes de datos alternativos para la realización de la estimación contable.
- Los atributos de valoración utilizados fueron adecuados y completos.
- Las hipótesis se seleccionaron de un rango de importes razonablemente posibles y se sustentaron con datos adecuados relevantes y fiables.
- Los datos utilizados eran adecuados, relevantes y fiables y se mantuvo su integridad.
- Los cálculos se aplicaron de conformidad con el método y eran matemáticamente correctos.
- La estimación puntual de la dirección se seleccionó adecuadamente entre los resultados de medición razonablemente posibles.
- La información relacionada revelada describe adecuadamente el importe como una estimación y explica la naturaleza y las limitaciones del proceso de estimación, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles.

A111. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación de la estimación puntual de la dirección pueden incluir:

- Cuando el marco de información financiera aplicable establece la estimación puntual que se debe utilizar después de considerar los desenlaces e hipótesis alternativos, o impone un método de medición concreto, si la dirección ha seguido los requerimientos del marco de información financiera aplicable.
- Cuando el marco de información financiera aplicable no establece el modo de seleccionar un importe entre los resultados de medición razonablemente posibles, si la dirección ha aplicado su juicio teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

A112. Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la información relacionada revelada por la dirección sobre la incertidumbre en la estimación incluyen los requerimientos del marco de información financiera que puede requerir que se revele información:

- Que describa el importe como una estimación y explique la naturaleza y las limitaciones del proceso de realización, incluida la variabilidad de los resultados de medición razonablemente posibles. El marco también puede requerir que se revele información adicional para cumplir un objetivo de revelación[55].
- Sobre políticas contables significativas relativas a las estimaciones contables. Dependiendo de las circunstancias, las políticas contables relevantes pueden incluir cuestiones como los principios concretos, bases, convenciones, reglas y prácticas aplicados en la preparación y presentación de estimaciones contables en los estados financieros.
- Sobre los juicios significativos o críticos (por ejemplo, los que han tenido el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros) así como hipótesis prospectivas significativas y otras fuentes de incertidumbre en la estimación.

En determinadas circunstancias, puede ser necesario que se revele información adicional a la requerida específicamente por el marco de información financiera para lograr presentar la imagen fiel, o en el caso de un marco de cumplimiento, para que los estados financieros no induzcan a error.

A113. Cuanto mayor sea la incertidumbre en la estimación a la que está sujeta una estimación contable, mayor será la probabilidad de que los riesgos de incorrección material se valoren como más altos y, en consecuencia, más convincente tendrá que ser la evidencia de auditoría para determinar, de conformidad con el apartado 35, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

A114. Si la consideración por el auditor de la incertidumbre en la estimación asociada a una estimación contable y la información relacionada revelada es una cuestión que requirió atención significativa del auditor, puede tratarse de una cuestión clave de la auditoría[56].

Cuando la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 27)

A115. Cuando el auditor determina que la dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender y tratar la incertidumbre en la estimación, los procedimientos adicionales que puede solicitar a la dirección que aplique para entender la incertidumbre en la estimación pueden incluir, por ejemplo, la consideración de hipótesis alternativas o la realización de un análisis de sensibilidad.

A116. Al considerar si es factible desarrollar una estimación puntual o un rango, entre las cuestiones que quizás deba tener en cuenta el auditor está la de si puede hacerlo sin poner en peligro los requerimientos de independencia. Esto puede incluir requerimientos de ética aplicables que tratan de las prohibiciones de asumir responsabilidades de la dirección.

A117. Si, después de examinar la respuesta de la dirección, el auditor considera que no es factible realizar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que evalúe las implicaciones para la auditoría o para la opinión sobre los estados financieros de conformidad con el apartado 34.

Realización de una estimación puntual del auditor o fijación de un rango del auditor (Ref: Apartados 28-29)

A118. La realización de una estimación puntual o el establecimiento de un rango del auditor para evaluar la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada sobre la incertidumbre en la estimación puede ser una respuesta adecuada cuando, por ejemplo:

---

55 NIIF 13, *Valoración del valor razonable*, apartado 92

56 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

- La revisión por el auditor de estimaciones contables similares realizadas en los estados financieros del periodo anterior indique que es poco probable que el proceso de la dirección en el periodo actual vaya a ser eficaz.
- Los controles de la entidad, tanto los incluidos en los procedimientos aplicados por la dirección para la realización de estimaciones contables como los que se aplican sobre estos procedimientos, no estén bien diseñados o correctamente implantados.
- No se han tenido en cuenta adecuadamente los hechos o transacciones ocurridos entre el cierre del periodo y la fecha del informe de auditoría, cuando es adecuado que lo haga la dirección y esos hechos o transacciones parecen contradecir la estimación puntual de la dirección.
- Existen fuentes alternativas de hipótesis o fuentes alternativas de datos relevantes que se pueden utilizar para realizar una estimación puntual del auditor o establecer un rango.
- La dirección no ha tomado las medidas adecuadas para entender o tratar la incertidumbre en la estimación (véase el apartado 27).

A119. La decisión de realizar una estimación puntual o de establecer un rango se puede ver influida por el marco de información financiera aplicable, que puede establecer que la estimación puntual se realice una vez analizados los desenlaces e hipótesis alternativos, o imponer un método de medición concreto (por ejemplo, el uso de un valor esperado descontado, ponderado por la probabilidad, o el desenlace más probable).

A120. La decisión del auditor sobre si desarrollar una estimación puntual o un rango puede depender de la naturaleza de la estimación y del juicio del auditor dadas las circunstancias. Por ejemplo, la naturaleza de la estimación puede ser tal que se espera que haya menos variabilidad en los desenlaces razonablemente posibles. En esas circunstancias, realizar una estimación puntual puede ser un enfoque eficaz, especialmente cuando se puede realizar con un mayor grado de precisión.

A121. El auditor puede desarrollar una estimación puntual o establecer un rango de diversas formas, por ejemplo:

- Empleando un modelo diferente al que utilizó la dirección, por ejemplo, uno que esté disponible en el mercado para su utilización en un sector o industria concretos, o un modelo propiedad del auditor o desarrollado por él.
- Empleando el modelo de la dirección, pero desarrollando hipótesis o fuentes de datos alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando el método propio del auditor, pero desarrollando hipótesis alternativas a las que utilizó la dirección.
- Empleando o contratando a una persona especializada para desarrollar o ejecutar un modelo o para proporcionar hipótesis relevantes.
- Considerando otras condiciones, transacciones o hechos comparables o, cuando sea relevante, mercados de activos o pasivos comparables.

A122. El auditor también puede realizar una estimación puntual o establecer un rango sólo para una parte de la estimación contable (por ejemplo, para una determinada hipótesis o cuando sólo cierta parte de la estimación contable está originando el riesgo de incorrección material).

A123. Cuando el auditor emplee sus propios métodos, hipótesis o datos para realizar una estimación puntual o establecer un rango, puede obtener evidencia acerca de la adecuación de los métodos, hipótesis y datos de la dirección. Por ejemplo, si el auditor emplea sus propias hipótesis para establecer un rango para evaluar la razonabilidad de la estimación puntual de la dirección, puede también hacerse una idea sobre si los juicios de la dirección

en la selección de las hipótesis significativas utilizadas en la realización de la estimación contable dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

A124. El requerimiento del apartado 29(a) de que el auditor determine que el rango sólo incluye cantidades que están sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada no significa que se espera que el auditor obtenga evidencia de auditoría para sustentar individualmente cada posible desenlace incluido en el rango. Más bien, es probable que el auditor obtenga evidencia para determinar que los puntos situados en los dos extremos del rango son adecuados dadas las circunstancias, sustentando así que los importes situados entre ambos puntos también son razonables.

A125. El tamaño del rango del auditor puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto, en particular cuando la materialidad se basa en los resultados operativos (por ejemplo, el resultado antes de impuestos) y esta medida es relativamente pequeña en relación con los activos u otras partidas del balance. Es más probable que se origine esta situación en circunstancias en las que la incertidumbre en la estimación asociada con la estimación contable es un múltiplo de la materialidad, lo que es más común para algunos tipos de estimaciones contables o en determinados sectores, tales como los seguros o la banca, donde es más típico un alto grado de incertidumbre en la estimación y pueden existir requerimientos específicos al respecto en el marco de información financiera aplicable. En base a los procedimientos aplicados y a la evidencia de auditoría obtenida de conformidad con los requerimientos de esta NIA, es posible que el auditor concluya que un rango que sea un múltiplo de la materialidad es, a su juicio, adecuado dadas las circunstancias. Cuando este sea el caso, aumenta la importancia de la evaluación por el auditor de la razonabilidad de la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación, en especial la evaluación de si dicha información revelada transmite adecuadamente el alto grado de incertidumbre en la estimación y el rango de posibles desenlaces. Los apartados A139–A144 incluyen consideraciones adicionales que pueden ser relevantes en esas circunstancias.

Otras consideraciones en relación con la evidencia de auditoría (Ref: Apartado 30)

A126. La información que se va a utilizar como evidencia de auditoría, relativa a los riesgos de incorrección material en relación con las estimaciones contables, puede haber sido generada por la entidad, preparada utilizando el trabajo de un experto de la dirección o proporcionada por una fuente de información externa.

Fuentes de información externas

A127. Como se expone en la NIA 500[57], la fiabilidad de la información de una fuente externa se ve afectada por su procedencia, su naturaleza y las circunstancias en las que se obtiene. En consecuencia, la naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores para considerar la fiabilidad de la información utilizada en la realización de una estimación contable puede variar dependiendo de la naturaleza de esos factores. Por ejemplo:

- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de una única fuente externa especializada en esa información, el auditor puede buscar un precio en una fuente alternativa independiente con la que comparar.
- Cuando se obtienen datos de mercado o sectoriales, precios o datos relacionados con los precios de múltiples fuentes de información externas independientes y parece existir consenso entre las fuentes, es posible que el auditor necesite obtener menos evidencia sobre la fiabilidad de los datos de una determinada fuente.
- Cuando la información obtenida de múltiples fuentes de información indique opiniones divergentes en el mercado, el auditor puede intentar conocer los motivos de la diversidad de opiniones. La diversidad puede ser el resultado de la utilización de

[57] NIA 500, apartado A35

diferentes métodos, hipótesis o datos. Por ejemplo, una fuente puede estar utilizando precios actuales y otra fuente, precios futuros. Cuando la diversidad esté relacionada con incertidumbre en la estimación, el apartado 26(b) requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, la información revelada en los estados financieros que describe la incertidumbre en la estimación es razonable. En esos casos, el juicio profesional también es importante al considerar la información sobre los métodos, hipótesis o datos aplicados.

- Cuando la información obtenida de una fuente de información externa ha sido desarrollada por dicha fuente utilizando su propio modelo o modelos. El apartado A43 de la NIA 500 proporciona orientaciones aplicables.

A128. En el caso de estimaciones contables del valor razonable, las consideraciones adicionales acerca de la relevancia y fiabilidad de la información obtenida de fuentes de información externas pueden incluir:

(a) si los valores razonables se basan en intercambios del mismo instrumento o en cotizaciones en mercados activos;

(b) cuando los valores razonables se basan en transacciones de activos o pasivos comparables, el modo en que esas transacciones se identifican y consideran comparables;

(c) cuando no hay transacciones para el activo o pasivo o no existen activos o pasivos comparables, el modo en que se desarrolló la información, así como si los datos desarrollados y utilizados representan las hipótesis que los participantes en el mercado emplearían para determinar el precio del activo o pasivo, en su caso; y

(d) cuando la medición del valor razonable se basa en la cotización de un corredor, si dicha cotización:

(i) proviene de un creador de mercado que realiza transacciones con el mismo tipo de instrumento financiero;

(ii) es vinculante o no, atribuyéndose mayor peso a las cotizaciones basadas en ofertas vinculantes y

(iii) refleja las condiciones de mercado a la fecha de los estados financieros, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable.

A129. Cuando se utiliza información de una fuente de información externa como evidencia de auditoría, una consideración relevante para el auditor puede ser si se puede obtener información, o si la información es suficientemente detallada, para comprender los métodos, hipótesis y otros datos empleados por la fuente de información externa. Esto puede estar limitado en algunos aspectos y afectar en consecuencia a la consideración por el auditor de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos que ha de aplicar. Por ejemplo, los servicios de tasación a menudo proporcionan información sobre sus métodos e hipótesis por clases de activos, pero no por valores individuales. Los corredores a menudo proporcionan solo información limitada sobre sus datos e hipótesis cuando proporcionan cotizaciones propias indicativas para valores individuales. El apartado A44 de la NIA 500 contiene orientaciones con respecto a las restricciones impuestas por la fuente de información externa cuando proporciona información que sirve de soporte.

Experto de la dirección

A130. Las hipótesis relativas a las estimaciones contables formuladas o identificadas por un experto de la dirección se convierten en hipótesis de la dirección cuando esta las utiliza en la realización de una estimación contable. En consecuencia, el auditor aplica los requerimientos aplicables de esta NIA a esas hipótesis.

A131. Si el trabajo de un experto de la dirección implica el empleo de métodos o fuentes de datos en relación con estimaciones contables o desarrollar o proporcionar hallazgos o conclusiones relativos a una estimación puntual o la correspondiente información revelada para su inclusión en los estados financieros, los requerimientos de los apartados 21–29 de esta NIA pueden facilitar al auditor la aplicación del apartado 8(c) de la NIA 500.

Organizaciones de servicios

A132. La NIA 402[58] trata de la obtención de conocimiento por el auditor de los servicios prestados por una organización de servicios incluido el control interno, así como las respuestas del auditor a los riesgos valorados de incorrección material. Cuando la entidad emplea los servicios de una organización de servicios para realizar estimaciones contables, los requerimientos y orientaciones de la NIA 402 pueden, por lo tanto, facilitar al auditor la aplicación de los requerimientos de esta NIA.

Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección (Ref: Apartado 32)

A133. El sesgo de la dirección puede ser difícil de detectar en una cuenta y puede que sólo sea identificado por el auditor cuando se consideran de forma conjunta grupos de estimaciones contables, todas las estimaciones contables en su conjunto o cuando se observa a lo largo de varios periodos contables. Por ejemplo, si las estimaciones contables incluidas en los estados financieros se consideran razonables individualmente, pero las estimaciones puntuales de la dirección, de manera persistente, tienden hacia uno de los extremos del rango de desenlaces razonables del auditor que proporcionan un resultado más favorable para la dirección en los informes financieros, esas circunstancias pueden indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección.

A134. Como ejemplos de indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección con respecto a las estimaciones contables cabe citar:

- Los cambios en una estimación contable o en el método para realizarla cuando la dirección haya realizado una evaluación subjetiva por la que concluye que se ha producido un cambio en las circunstancias.
- La selección o el desarrollo de hipótesis significativas o de datos que den como resultado una estimación puntual favorable a los objetivos de la dirección.
- La selección de una estimación puntual que pueda indicar la existencia de un modelo optimista o pesimista.

Cuando se identifican esos indicadores, puede existir un riesgo de incorrección material a nivel de afirmación o de los estados financieros. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección no constituyen en sí mismos incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, en algunos casos, la evidencia de auditoría puede señalar una incorrección más que simplemente un indicador de sesgo de la dirección.

A135. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si la valoración del riesgo realizada por él y las correspondientes respuestas siguen siendo adecuadas. El auditor también puede tener que considerar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría, incluida la necesidad de cuestionar con más profundidad la adecuación de los juicios de la dirección en la realización de estimaciones contables. Además, los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección pueden afectar a la conclusión del auditor sobre si los estados financieros, en su conjunto, están libres de incorrección material, como analiza la NIA 700 (Revisada)[59].

A136. Adicionalmente, en aplicación de la NIA 240, se requiere que el auditor evalúe si los juicios

---

[58] NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

[59] NIA 700 (Revisada), apartado 11

y decisiones de la dirección al realizar las estimaciones contables incluidas en los estados financieros indican un posible sesgo que puede representar una incorrección material debida a fraude[60]. La información financiera fraudulenta a menudo se consigue mediante la incorrección intencionada de estimaciones contables, lo que puede incluir infravalorar o sobrevalorar estimaciones contables de manera intencionada. Los indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, que también pueden ser un factor de riesgo por fraude, pueden llevar al auditor a evaluar de nuevo si sus valoraciones del riesgo, en particular la valoración de los riesgos de fraude y las correspondientes respuestas, siguen siendo adecuadas.

Evaluación global basada en los procedimientos de auditoría aplicados (Ref: Apartado 33)

A137. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos de auditoría planificados[61]. En relación con las estimaciones contables, puede llegar a conocimiento del auditor información a través de la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo, el auditor puede haber identificado que el único motivo para una valoración de riesgo de incorrección material es la subjetividad que implica la realización de la estimación. Sin embargo, al aplicar procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor puede descubrir que la estimación contable es más compleja que lo inicialmente previsto, lo que puede cuestionar la valoración del riesgo de incorrección material (por ejemplo, el riesgo inherente puede tener que ser reevaluado y situado en el extremo más alto del espectro de riesgo inherente debido al efecto de la complejidad) y, por lo tanto, puede ser necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría posteriores adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[62].

A138. Con respecto a las estimaciones contables que no han sido reconocidas, en su evaluación el auditor se puede centrar especialmente en determinar si se han cumplido los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable. En el caso de que una estimación contable no hubiera sido reconocida, y el auditor concluyera que ese tratamiento es adecuado, algunos marcos de información contable pueden exigir revelar información en las notas explicativas de los estados financieros sobre las circunstancias que concurren.

Determinación de si las estimaciones contables son razonables o si contienen incorrecciones (Ref: Apartados 9, 35)

A139. Al determinar, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si la estimación puntual de la dirección y la información relacionada revelada son razonables o si contienen alguna incorrección:

- Cuando la evidencia de auditoría sustenta un rango, la amplitud del mismo puede ser grande y, en algunas circunstancias, puede ser un múltiplo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto (véase también el apartado A125). Aunque un rango amplio puede ser adecuado en las circunstancias, puede indicar que es importante que el auditor reconsidere si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la razonabilidad de los importes incluidos en el rango.
- La evidencia puede avalar una estimación puntual que difiere de la estimación puntual de la dirección. En esas circunstancias, la diferencia entre la estimación puntual del auditor y la estimación puntual de la dirección constituye una incorrección.

---

60 NIA 240, apartado 33(b)

61 NIA 330, apartado A62

62 Véase también la NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31.

- La evidencia de auditoría puede avalar un rango que no incluye la estimación puntual de la dirección. En estas circunstancias, la incorrección es igual a la diferencia entre la estimación puntual de la dirección y el punto más cercano dentro del rango determinado por el auditor.

A140. Los apartados A110–A114 proporcionan orientaciones para facilitar al auditor la evaluación de la selección de una estimación puntual por la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

A141. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable o desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor, se requiere que obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información revelada que describe la incertidumbre en la estimación de conformidad con los apartados 26(b) y 29(b) y otra información revelada de conformidad con el apartado 31. El auditor entonces considera la evidencia de auditoría obtenida sobre la información revelada como parte de la evaluación global, de conformidad con el apartado 35, sobre si las estimaciones contables y la información relacionada revelada son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, o si contienen alguna incorrección.

A142. La NIA 450 también proporciona orientaciones sobre información cualitativa a revelar[63] y cuándo las incorrecciones en la información a revelar podrían ser indicativas de fraude[64].

A143. Cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel[65] incluye la consideración de la presentación global, estructura y contenido de los estados financieros y si los estados financieros, incluidas las notas explicativas relacionadas, representan las transacciones y hechos de modo que logran la presentación fiel. Por ejemplo, cuando una estimación contable está sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más alto, el auditor puede determinar que se requiere revelar más información para lograr la presentación fiel. Si la dirección no revela esa información adicional, es posible que el auditor concluya que los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

A144. La NIA 705 (Revisada)[66] proporciona orientación sobre las implicaciones para la opinión del auditor del hecho de que el auditor considere que la información revelada por la dirección en los estados financieros es inadecuada o induce a error, por ejemplo, con respecto a la incertidumbre en la estimación.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 37)

A145. Las manifestaciones escritas sobre estimaciones contables concretas pueden incluir manifestaciones:

- De que los juicios significativos aplicados en la realización de las estimaciones contables han tenido en cuenta toda la información de la que tiene conocimiento la dirección.
- Sobre la congruencia y adecuación de la selección o aplicación de los métodos, hipótesis y datos utilizados por la dirección para realizar la estimación contable.
- De que las hipótesis reflejan adecuadamente la intención y la capacidad de la dirección de llevar a cabo actuaciones concretas en nombre de la entidad, cuando sean relevantes para las estimaciones contables y la información revelada.
- De que la información revelada relacionada con estimaciones contables, incluida la

---

63 NIA 450, apartado A17

64 NIA 450, apartado A22

65 NIA 700 (Revisada), apartado 14

66 NIA 705 (Revisada), apartados 22 -23

información revelada que describe la incertidumbre en la estimación, es completa y adecuada de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

- De que se han aplicado los conocimientos o la experiencia adecuados en la realización de las estimaciones contables.
- De que ningún hecho posterior hace necesario un ajuste de las estimaciones contables ni de la información relacionada revelada incluidas en los estados financieros.
- Cuando las estimaciones contables no se reconocen o revelan en los estados financieros, que la decisión de la dirección respecto a que no se cumplen los criterios de reconocimiento o revelación de información del marco de información financiera aplicable es adecuada.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, con la dirección o con otras partes pertinentes (Ref: Apartado 38)

A146. Al aplicar la NIA 260 (Revisada), se requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de sus puntos de vista acerca de aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar[67]. El Anexo 2 incluye cuestiones específicas relativas a las estimaciones contables que el auditor puede considerar comunicar a los responsables del gobierno de la entidad.

A147. La NIA 265 requiere que el auditor comunique por escrito a los responsables del gobierno de la entidad las deficiencias significativas del control interno detectadas durante la auditoría[68]. Esas deficiencias significativas pueden incluir las que están relacionadas con los controles sobre:

(a) la selección y aplicación de políticas contables significativas, así como la selección y aplicación de métodos, hipótesis y datos;

(b) la gestión del riesgo y los sistemas relacionados con esta;

(c) la integridad de los datos, incluido cuando los datos se obtienen de una fuente externa, y

(d) el empleo, desarrollo y validación de modelos, incluidos los modelos obtenidos de un proveedor externo, y cualquier ajuste que se pudiera necesitar.

A148. Además de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, es posible que al auditor se le autorice u obligue a comunicarse directamente con autoridades reguladoras o supervisores prudenciales. Esa comunicación puede ser útil a lo largo de la auditoría o en determinados momentos, como al planificar la auditoría o cuando se finaliza el informe de auditoría. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, los reguladores de instituciones financieras intentan colaborar con los auditores para compartir información acerca del funcionamiento y aplicación de los controles sobre actividades relativas a instrumentos financieros, dificultades al valorar instrumentos financieros en mercados inactivos, pérdidas esperadas por insolvencias y reservas en entidades de seguros, mientras que otros reguladores pueden buscar conocimiento del punto de vista del auditor sobre aspectos significativos de las operaciones de la entidad, así como de las estimaciones de costes de la entidad. La comunicación puede ser útil para el auditor al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

---

[67] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)

[68] NIA 265, apartado 9

Documentación (Ref: Apartado 39)

A149. La NIA 315 (Revisada 2019)[69] y la NIA 330[70] proporcionan requerimientos y orientaciones sobre la documentación por el auditor de su conocimiento de la entidad, sus valoraciones de riesgos y sus respuestas a los riesgos valorados. Estas orientaciones se basan en los requerimientos y orientaciones de la NIA 230.[71] En el contexto de la auditoría de estimaciones contables, se requiere que el auditor prepare documentación de auditoría sobre elementos clave de su conocimiento de la entidad y su entorno en relación con las estimaciones contables. Además, es posible que los juicios del auditor sobre los riesgos valorados de incorrección material en relación con las estimaciones contables y las respuestas del auditor se sustenten más extensamente con documentación de comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y con la dirección.

A150. Al documentar la conexión de los procedimientos posteriores del auditor con los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, de conformidad con la NIA 330, la presente NIA requiere que el auditor tenga en cuenta los motivos de la valoración atribuida a esos riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Dichos motivos pueden estar relacionados con uno o varios factores de riesgo inherente o con la valoración por el auditor del riesgo de control. Sin embargo, no se requiere que el auditor documente el modo en que se tuvo en cuenta cada uno de los factores de riesgo inherente al identificar y valorar los riesgos de incorrección material en relación con cada una de las estimaciones contables.

A151. El auditor también puede considerar documentar:

- Cuando la aplicación del método por la dirección implica un modelo complejo, si los juicios de la dirección se han aplicado de manera congruente y, en su caso, que el diseño del modelo cumple el objetivo de medición del marco de información financiera aplicable.
- Cuando la selección y aplicación de métodos, hipótesis significativas o datos se ven afectados por un mayor grado de complejidad, los juicios del auditor al determinar si se requieren cualificaciones y conocimientos especializados para aplicar los procedimientos de valoración de riesgos, para diseñar y aplicar procedimientos que hagan frente a esos riesgos o para evaluar la evidencia de auditoría obtenida. En estas circunstancias, la documentación también puede incluir el modo en que se aplicaron las cualificaciones y conocimientos especializados requeridos.

A152. El apartado A7 de la NIA 230 señala que, aunque puede no existir una única forma de documentar la aplicación de escepticismo profesional por parte del auditor, la documentación de auditoría puede, sin embargo, proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor. Por ejemplo, en relación con las estimaciones contables, cuando la evidencia de auditoría comprende tanto información que corrobora como información que contradice las afirmaciones de la dirección, la documentación puede incluir el modo en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales aplicados al formarse una conclusión acerca de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Entre los ejemplos de otros requerimientos de esta NIA para los que la documentación puede proporcionar evidencia de la aplicación de escepticismo profesional por el auditor se incluyen:

- el apartado 13(d), relativo al modo en que el auditor ha aplicado su conocimiento para desarrollar su propia expectativa de las estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar que espera que estén incluidas en los estados financieros de la entidad y el modo en que esa expectativa se compara con los estados financieros de la entidad preparados por la dirección;

---

69 NIA 315 (Revisada), apartados 38 y A237–A241

70 NIA 330, apartados 28 y A65

71 NIA 230, apartado 8(c)

- el apartado 18, que requiere que se diseñen y apliquen procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia suficiente y adecuada de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria;
- los apartados 23(b), 24(b), 25(b) y 32 que tratan de los indicadores de un posible sesgo de la dirección y
- el apartado 34, que trata de la consideración por el auditor de toda la evidencia de auditoría relevante, tanto corroborativa como contradictoria.

Anexo 1

(Ref: Apartados 2, 4, 12(c), A8, A66)

Factores de riesgo inherente

Introducción

1. Al identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones en relación con una estimación contable y en la correspondiente información a revelar, esta NIA requiere que el auditor tenga en cuenta el grado en que la estimación contable está sujeta a incertidumbre en la estimación, y el grado en que la selección y la aplicación de los métodos, hipótesis o datos utilizados en la realización de la estimación contable, y la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros, se ven afectadas por la complejidad, la subjetividad u otros factores de riesgo inherente.

2. El riesgo inherente relacionado con una estimación contable es la susceptibilidad de una afirmación sobre la estimación contable a una incorrección material, antes de considerar los controles. El riesgo inherente es el resultado de factores de riesgo inherente, que originan dificultades para la adecuada realización de la estimación contable. Este Anexo explica con más detalle la naturaleza de los factores de riesgo inherente de incertidumbre en la estimación, de subjetividad y de complejidad y sus interrelaciones en el contexto de la realización de estimaciones contables y de la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

Base de medición

3. La base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros dan lugar a los atributos de valoración. Cuando no se puede observar directamente el coste o el precio del elemento, se debe realizar una estimación contable aplicando un método adecuado y utilizando datos e hipótesis adecuados. El marco de información financiera aplicable puede especificar ese método, o puede ser seleccionado por la dirección, con el fin de reflejar el conocimiento disponible sobre el modo en que se espera que los atributos de valoración influyan en el coste o en el precio del elemento sobre la base de medición.

Incertidumbre en la estimación

4. La susceptibilidad a una falta de precisión en la medición a menudo se denomina incertidumbre en la estimación en los marcos contables. Incertidumbre en la estimación se define en esta NIA como susceptibilidad de una falta inherente de precisión en la medición. Surge cuando el importe de un elemento de los estados financieros que se reconoce o se revela en los mismos no se puede medir con precisión mediante la observación directa del coste o del precio. Cuando la observación directa no es posible, la siguiente estrategia alternativa de medición más precisa es la aplicación de un método que refleja el conocimiento disponible sobre el coste o el precio del elemento sobre la base de medición aplicable, utilizando datos observables sobre los atributos de valoración relevantes.

5. Sin embargo, la existencia de restricciones en la disponibilidad de ese conocimiento o datos puede limitar la posibilidad de verificar dichos datos al proceso de medición y, en consecuencia, puede limitar la precisión de los resultados de medición. Además, la mayoría de los marcos contables reconocen que existen restricciones prácticas sobre la información que se debería tener en cuenta, como por ejemplo cuando el coste de obtenerla superaría los beneficios. La falta de precisión en la medición originada por esas restricciones es inherente porque el proceso de medición no la puede eliminar. En consecuencia, esas restricciones son fuentes de incertidumbre en la estimación. Otras fuentes de incertidumbre en la estimación que pueden surgir en el proceso de medición, por lo menos en principio,

se pueden eliminar si el método se aplica adecuadamente y, en consecuencia, son fuentes de posibles incorrecciones más que de incertidumbre en la estimación.

6. Cuando la incertidumbre en la estimación está relacionada con flujos futuros de entrada o salida de beneficios económicos que resultarán finalmente del activo o pasivo subyacente, el desenlace de esos flujos sólo se podrá observar después de la fecha de los estados financieros. Según la naturaleza de la base de medición aplicable y la naturaleza, condición y circunstancias del elemento de los estados financieros, este desenlace se podrá observar directamente antes de que se finalicen los estados financieros o sólo en una fecha posterior. Para algunas estimaciones contables, es posible que no haya nunca un desenlace observable.

7. Algunos desenlaces inciertos pueden ser relativamente fáciles de predecir con un elevado grado de precisión para un elemento individual. Por ejemplo, la vida útil de una máquina productiva puede ser fácilmente predecible si hay suficiente información técnica disponible sobre su vida útil media. Cuando no es posible predecir un desenlace futuro, como, por ejemplo, la esperanza de vida de una persona en base a hipótesis actuariales, con una precisión razonable, aún puede ser posible predecir ese desenlace con mayor precisión para un grupo de personas. Las bases de medición pueden, en algunos casos, señalar el nivel de una cartera como unidad de cuenta relevante para fines de medición, lo que puede reducir la incertidumbre en la estimación.

Complejidad

8. La complejidad (es decir, la complejidad inherente al proceso de realización de una estimación contable, antes de considerar los controles) da lugar a riesgo inherente. Puede surgir complejidad inherente cuando:

   - Existen muchos atributos de valoración con muchas interrelaciones no lineales.
   - La determinación de los valores adecuados de uno o más atributos de valoración requiere múltiples conjuntos de datos.
   - Se requieren más hipótesis en la realización de la estimación contable, o cuando las hipótesis requeridas están interrelacionadas.
   - Los datos utilizados son inherentemente difíciles de identificar, capturar o comprender o son de difícil acceso.

9. La complejidad puede estar relacionada con la complejidad del método y del proceso o modelo de cómputo utilizado para su aplicación. Por ejemplo, la complejidad en el modelo puede reflejar la necesidad de aplicar conceptos o técnicas de valoración basados en probabilidades, fórmulas de fijación de precios de opciones o técnicas de simulación para predecir desenlaces futuros inciertos o comportamientos hipotéticos. Del mismo modo, el proceso de cómputo puede requerir datos de múltiples fuentes o múltiples conjuntos de datos para fundamentar la formulación de una hipótesis o la aplicación de conceptos matemáticos o estadísticos sofisticados.

10. Cuanto mayor sea la complejidad, mayor será la probabilidad de que la dirección tenga que aplicar cualificaciones o conocimientos especializados en la realización de la estimación o contratar a un experto de la dirección en relación con:

    - conceptos y técnicas de valoración que se podrían utilizar de acuerdo con la base de medición y objetivos u otros requerimientos del marco de información financiera y el modo de aplicar esos conceptos y técnicas;
    - los atributos de valoración subyacentes que pueden ser relevantes teniendo en cuenta la naturaleza de la base de medición y la naturaleza, condición y circunstancias de los elementos de los estados financieros para los que se realizan las estimaciones; o
    - la identificación de fuentes de información adecuadas entre las fuentes internas

(incluidas las fuentes fuera del mayor y de los auxiliares) y fuentes de información externas, determinando el modo de hacer frente a las posibles dificultades de obtener datos de esas fuentes o de mantener su integridad al aplicar el método, o de comprender la relevancia y la fiabilidad de los datos.

11. La complejidad en relación con los datos se puede originar, por ejemplo, en las siguientes circunstancias:

    (a) Cuando los datos son difíciles de obtener o cuando están relacionados con transacciones que no son generalmente accesibles. Incluso cuando esos datos son accesibles, por ejemplo, a través de una fuente de información externa, puede resultar difícil considerar la relevancia y la fiabilidad de los datos, salvo si la fuente de información externa revela información adecuada sobre las fuentes subyacentes de los datos que utilizaron y sobre cualquier procesamiento de datos que se ha realizado.

    (b) Cuando los datos reflejan el punto de vista de una fuente de información externa sobre condiciones o hechos futuros, que pueden ser relevantes en el desarrollo del fundamento de una hipótesis, y sin transparencia sea difícil entender el fundamento y la información que se han tenido en cuenta para desarrollar esos puntos de vista.

    (c) Cuando determinados tipos de datos son inherentemente difíciles de entender porque requieren un conocimiento de conceptos de negocios o legales técnicamente complejos, como puede ser el caso para comprender adecuadamente los datos que incluyen los términos de acuerdos jurídicos sobre transacciones que involucran instrumentos financieros complejos o productos de seguro.

Subjetividad

12. La subjetividad (es decir, la subjetividad inherente en el proceso de realización de una estimación contable antes de considerar los controles) refleja las limitaciones inherentes al conocimiento o a los datos que están razonablemente disponibles acerca de los atributos de valoración. Cuando existen esas limitaciones, es posible que el marco de información financiera aplicable reduzca el grado de subjetividad requiriendo que se utilice una determinada base para realizar ciertos juicios. Esos requerimientos pueden, por ejemplo, establecer objetivos explícitos o implícitos en relación con la medición, información a revelar, la unidad de cuenta o la aplicación de una restricción de coste. El marco de información financiera aplicable también puede resaltar la importancia de esos juicios imponiendo que se revele información sobre los mismos.

13. Por lo general, se requiere el juicio de la dirección para la determinación de algunas o de todas las siguientes cuestiones, en las que a menudo está presente la subjetividad:

    - en la medida en que no se especifiquen en los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los enfoques, conceptos, técnicas y factores de valoración que se deben utilizar en el método de estimación, teniendo en cuenta el conocimiento disponible;
    - en la medida en que los atributos de valoración sean observables cuando existen varias fuentes de datos posibles, la fuente adecuada que se ha de utilizar;
    - en la medida en que los atributos de valoración no sean observables, las hipótesis o rangos de hipótesis que resultan adecuados, teniendo en cuenta los mejores datos disponibles, incluidos, por ejemplo, los puntos de vista del mercado;
    - el rango de desenlaces razonablemente posibles entre los que se ha de seleccionar la estimación puntual de la dirección, y la probabilidad relativa de que determinados puntos incluidos en el rango sean congruentes con los objetivos de la base de medición requerida por el marco de información financiera aplicable; y
    - la selección de la estimación puntual de la dirección y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros.

14. Formular hipótesis acerca de hechos o condiciones futuros implica el uso de juicio, cuya dificultad varía según el grado de incertidumbre de esos hechos o condiciones. La precisión con la cual es posible predecir hechos o condiciones futuros depende del grado en el cual esos hechos o condiciones se pueden determinar en base al conocimiento, incluido el conocimiento de las condiciones, hechos y desenlaces pasados. La falta de precisión también contribuye a la incertidumbre en la estimación, como se indica más arriba.

15. Con respecto a los desenlaces futuros, sólo habrá que formular hipótesis para los aspectos del desenlace que sean inciertos. Por ejemplo, al considerar la medición de un posible deterioro en una cuenta a cobrar por una venta de mercancías a la fecha del balance, el importe de la cuenta a cobrar se puede determinar de manera inequívoca y directamente observable en los correspondientes documentos de la transacción. Lo que puede resultar incierto es el importe, en su caso, de la pérdida por deterioro. En este caso, es posible que sólo se requieran hipótesis sobre la probabilidad de pérdida y el importe y fecha de dicha pérdida.

16. Sin embargo, en otros casos, es posible que sean inciertos los flujos de efectivo incorporados en los derechos relativos a un activo. En esos casos, es posible que se tengan que formular hipótesis tanto sobre los importes de los derechos subyacentes sobre flujos de efectivo como sobre las pérdidas posibles debidas a deterioro.

17. Es posible que la dirección necesite considerar información acerca de condiciones y hechos pasados, junto con tendencias actuales y expectativas sobre futuros desarrollos. Las condiciones y hechos pasados proporcionan información histórica que puede resaltar la existencia de modelos históricos repetitivos que se pueden extrapolar en la evaluación de desenlaces futuros. Esa información histórica también puede indicar modelos cambiantes de ese comportamiento a lo largo del tiempo (ciclos o tendencias). Esto puede sugerir que los modelos de comportamiento históricos subyacentes han variado de maneras, en cierta medida, previsibles que también se pueden extrapolar al evaluar desenlaces futuros. También pueden estar disponibles otros tipos de información que indican posibles cambios en modelos históricos de esos comportamientos o en ciclos o tendencias relacionados. Es posible que sean necesarios juicios difíciles sobre el valor predictivo de esa información.

18. La extensión y la naturaleza (incluido el grado de subjetividad) de los juicios aplicados en la realización de las estimaciones contables puede crear oportunidades para el sesgo de la dirección en la toma de decisiones sobre las actuaciones que, según la dirección, son adecuadas al realizar las estimaciones contables. Cuando también existe un alto grado de complejidad o un alto grado de incertidumbre en la estimación, o ambos, el riesgo de sesgo de la dirección o el fraude, así como la oportunidad de ellos también se pueden ver incrementados.

Relación entre la incertidumbre en la estimación y la subjetividad y la complejidad

19. La incertidumbre en la estimación origina una variación inherente en los posibles métodos, datos, fuentes e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de la estimación contable. Esto origina subjetividad y, en consecuencia, la necesidad de aplicar el juicio en la realización de la estimación contable. Dichos juicios se requieren para la selección de los métodos y fuentes de datos, la formulación de hipótesis y para seleccionar la estimación puntual de la dirección y la información a revelar relacionada para su inclusión en los estados financieros. Estos juicios se realizan de acuerdo con los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación y revelación del marco de información financiera aplicable. No obstante, debido a que existen restricciones a la disponibilidad y accesibilidad del conocimiento o de la información para sustentar esos juicios, son subjetivos por naturaleza.

20. La subjetividad en esos juicios crea la oportunidad para el sesgo de la dirección, intencionado o no, al formularlos. Numerosos marcos contables requieren que la información preparada para su inclusión en los estados financieros sea neutral (es decir,

que no debería estar sesgada). Puesto que el sesgo, por lo menos en principio, se puede eliminar del proceso de estimación, las fuentes de posible sesgo en los juicios formulados para tratar la subjetividad son fuentes de posibles incorrecciones más que fuentes de incertidumbre en la estimación.

21. La variación inherente en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis que se podrían utilizar para la realización de una estimación contable (véase el apartado 19) también da lugar a variación en los resultados de la medición posibles. El tamaño del rango de resultados de la medición razonablemente posibles es el resultado del grado de incertidumbre en la estimación y se denomina a menudo sensibilidad de la estimación contable. Además de determinar resultados de la medición, un proceso de estimación también implica analizar el efecto de las variaciones inherentes en los posibles métodos, fuentes de datos e hipótesis sobre el rango de resultados de la medición razonablemente posibles (denominado análisis de sensibilidad).

22. Desarrollar una presentación en los estados financieros para una estimación contable que, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, logre una imagen fiel (es decir, completa, neutra y libre de error) incluye aplicar los juicios adecuados al seleccionar una estimación puntual de la dirección adecuadamente elegida dentro del rango de resultados de la medición razonablemente posibles, así como la información revelada que describa adecuadamente la incertidumbre en la estimación. Esos juicios pueden de por sí implicar subjetividad, dependiendo de la naturaleza de los requerimientos del marco de información financiera aplicable que trata esas cuestiones. Por ejemplo, el marco de información financiera aplicable puede requerir que se utilice una determinada base (como una media ponderada por la probabilidad o una mejor estimación) para seleccionar la estimación puntual de la dirección. Asimismo, puede requerir determinada información a revelar o que esta cumpla determinados objetivos de revelación o información a revelar adicional para lograr la imagen fiel en las circunstancias.

23. Aunque una estimación contable que está sujeta a un grado más elevado de incertidumbre en la estimación se pueda medir con menos precisión que una que esté sujeta a un grado de incertidumbre en la estimación más bajo, aún puede tener la suficiente relevancia para los usuarios de los estados financieros para que se reconozca en los estados financieros si, cuando lo requiera el marco de información financiera aplicable, se puede alcanzar una imagen fiel del elemento. En algunos casos, la incertidumbre en la estimación puede ser tan elevada que no se cumplan los criterios de reconocimiento del marco de información financiera aplicable y no se pueda reconocer la estimación contable en los estados financieros. Incluso en esas circunstancias, pueden seguir existiendo requerimientos aplicables de revelar información, por ejemplo, de revelar la estimación puntual o el rango de desenlaces de medición posibles e información que describa la incertidumbre en la estimación y las restricciones para reconocer el elemento. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable que son aplicables en esas circunstancias se pueden especificar en mayor o menor grado. En consecuencia, en esas circunstancias puede ser necesario formular juicios adicionales que impliquen subjetividad.

Anexo 2

(Ref: Apartado A146)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

Las cuestiones sobre las que el auditor puede considerar comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad con respecto a sus puntos de vista sobre aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad en relación con las estimaciones contables y la información a revelar relacionada incluyen:

(a) El modo en que la dirección identifica las transacciones, otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de estimaciones contables y de información a revelar relacionada o a que se realicen cambios en las mismas.

(b) Riesgos de incorrección material.

(c) La materialidad relativa de las estimaciones contables para los estados financieros en su conjunto.

(d) El conocimiento de la dirección (o su falta de conocimiento) con respecto a la naturaleza y extensión de las estimaciones contables y los riesgos asociados a ellas.

(e) Si la dirección ha aplicado cualificaciones y conocimientos adecuados o ha contratado a expertos adecuados.

(f) El punto de vista del auditor sobre la diferencia entre la estimación puntual o el rango del auditor y la estimación puntual de la dirección.

(g) El punto de vista del auditor sobre la adecuación de la selección de las políticas contables relacionadas con las estimaciones contables y la presentación de estimaciones contables en los estados financieros.

(h) Indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección.

(i) Si se ha producido o se debería haber producido, con respecto al periodo anterior, un cambio en los métodos utilizados para la realización de las estimaciones contables.

(j) Cuando se ha producido un cambio con respecto al periodo anterior en los métodos utilizados para la realización de la estimación contable, el motivo, así como el desenlace de las estimaciones contables en periodos anteriores.

(k) Si los métodos utilizados por la dirección para la realización de estimaciones, incluido cuando la dirección ha utilizado un modelo, son adecuados de acuerdo con los objetivos de medición, la naturaleza, condiciones y circunstancias, y otros requerimientos del marco de información financiera aplicable.

(l) La naturaleza y las consecuencias de las hipótesis significativas utilizadas en estimaciones contables y el grado de subjetividad en el desarrollo de las hipótesis.

(m) Si las hipótesis significativas son congruentes entre sí y con las que se utilizan en otras estimaciones contables, o con hipótesis relacionadas utilizadas en otras áreas de las actividades de negocio de la entidad.

(n) Cuando sea relevante para la adecuación de las hipótesis significativas o para la adecuada aplicación del marco de información financiera aplicable, si la dirección tiene la intención de llevar a cabo actuaciones específicas y tiene la capacidad para hacerlo.

(o) El modo en que la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado, o cualquier otra manera en que la dirección haya tratado la incertidumbre en la estimación al realizar la estimación contable.

(p) Si los datos y las hipótesis significativas utilizados por la dirección en la realización de las estimaciones contables son adecuados de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

(q) La relevancia y fiabilidad de la información obtenida de una fuente de información externa.

(r) Dificultades significativas encontradas en la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a datos obtenidos de una fuente de información externa o a valoraciones realizadas por la dirección o por un experto de la dirección.

(s) Diferencias significativas en juicios entre el auditor y la dirección o un experto de la dirección con respecto a valoraciones.

(t) Los posibles efectos en los estados financieros de la entidad de riesgos materiales y de la exposición a riesgos que se requiere que se revelen en los estados financieros, incluida la incertidumbre en la estimación asociada con estimaciones contables.

(u) La razonabilidad de la información revelada en los estados financieros acerca de la incertidumbre en la información.

(v) Si las decisiones de la dirección relativas al reconocimiento, medición, presentación y revelación de las estimaciones contables y la información relacionada revelada en los estados financieros son conformes con el marco de información financiera aplicable.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 550

PARTES VINCULADAS

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas 2

Responsabilidades del auditor 3-7

Fecha de entrada en vigor 8

Objetivos 9

Definiciones 10

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 11-17

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas 18-19

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas 20-24

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas 25

Manifestaciones escritas 26

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 27

Documentación 28

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidades del auditor A1-A3

Definición de parte vinculada A4-A7

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas A8-A28

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas A29-A30

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas A31-A45

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas A46-A47

Manifestaciones escritas..... .....A48-A49

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad A50

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 550, *Partes vinculadas*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes vinculadas en una auditoría de estados financieros. En concreto, desarrolla la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[1], la NIA 330[2] y la NIA 240[3] 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

---

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

2 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

3 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

inadecuadas por parte de la entidad, de conformidad con los requerimientos del marco, de las relaciones, transacciones o saldos con las partes vinculadas.

4. Aun en el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos mínimos, o no establezca ningún requerimiento, con respecto a las partes vinculadas, el auditor necesita obtener conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas para poder concluir si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones: (Ref: Apartado A1)

   (a) logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o (Ref: Apartado A2)

   (b) no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento). (Ref: Apartado A3)

5. Asimismo, el conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas es relevante para la evaluación por el auditor de la posible existencia de uno o más factores de riesgo de fraude en aplicación de la NIA 240[4], porque el fraude puede cometerse más fácilmente a través de las partes vinculadas.

6. Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, incluso aunque la auditoría haya sido adecuadamente planificada y ejecutada de conformidad con las NIA[5]. 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[6]. 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

---

4 NIA 240, apartado 25

5 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A56–A57

6 NIA 200, apartado 15

y valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude; y

(ii) concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones:

a. logran la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o
b. no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento); y

(b) asimismo, en los casos en los que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes vinculadas se han identificado, contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con dicho marco.

Definiciones

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

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

(b) Parte vinculada – Una parte que es: (Ref: Apartados A4–A7)

(i) una parte vinculada tal y como se defina en el marco de información financiera aplicable; o

(ii) en el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:

a. una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;
b. otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u
c. otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común de otra mediante:

i. derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;
ii. propietarios que sean familiares próximos; o
iii. personal clave de la dirección compartido.

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

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

11. Como parte de los procedimientos de valoración del riesgo y las actividades relacionadas que la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240 requieren que el auditor lleve a cabo durante la realización de la auditoría[7], el auditor ejecutará los procedimientos de auditoría y las actividades relacionadas indicados en los apartados 12-17 con el fin de obtener la

[7] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 13; NIA 240, apartado 17

información relevante para la identificación de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. (Ref: Apartado A8)

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas a la entidad

12. Con ocasión de la discusión entre los miembros del equipo del encargo requerida por la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240[8] se considerará de manera específica la posibilidad de que los estados financieros contengan una incorrección material debida a fraude o error que pudiera derivarse de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas. (Ref: Apartados A9–A10)

13. El auditor indagará ante la dirección sobre las siguientes cuestiones:

    (a) la identidad de las partes vinculadas a la entidad, así como los cambios con respecto al periodo anterior; (Ref: Apartados A11–A14)

    (b) la naturaleza de las relaciones existentes entre la entidad y dichas partes vinculadas; y

    (c) si la entidad ha realizado transacciones con dichas partes vinculadas durante el periodo y, de ser así, el tipo y el objeto de dichas transacciones.

14. El auditor indagará ante la dirección y otras personas de la entidad, y aplicará otros procedimientos de valoración del riesgo que considere adecuados, con el fin de obtener conocimiento de los controles que, en su caso, la dirección haya establecido para: (Ref: Apartados A15–A20)

    (a) identificar, contabilizar y revelar relaciones y transacciones con partes vinculadas, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;

    (b) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos con partes vinculadas, y (Ref: Apartado A21)

    (c) autorizar y aprobar las transacciones y los acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios.

Especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos

15. Durante la realización de la auditoría, al inspeccionar los registros o documentos, el auditor mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese identificado o revelado al auditor. (Ref: Apartados A22–A23)

    En concreto, al objeto de detectar indicios de la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, éste inspeccionará lo siguiente:

    (a) confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor;

    (b) actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad; y

    (c) otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.

16. En el caso de que, al aplicar los procedimientos de auditoría requeridos en el apartado 15, o mediante otros procedimientos de auditoría, el auditor identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, indagará ante la dirección sobre: (Ref: Apartados A24–A25)

---

[8] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 17; NIA 240, apartado 16

(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 2019) relativo a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y determinará si alguno de dichos riesgos es significativo[9]. 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[10], el auditor debe diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Estos procedimientos de auditoría incluirán los requeridos por los apartados 21-24. (Ref: Apartados A31–A34)

Identificación de partes vinculadas o de transacciones significativas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente

21. En el caso de que el auditor identifique acuerdos o información que sugieran la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor determinará si las circunstancias que subyacen confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.

22. Si identifica partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor:

(a) comunicará de inmediato la información relevante a los restantes miembros del equipo del encargo; (Ref: Apartado A35)

(b) en caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas:

(i) pedirá a la dirección que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas para su posterior evaluación por el auditor; e

---

[9] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 32

[10] NIA 330, apartados 5-6

(ii) indagará sobre el motivo por el que los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas no permitieron identificar o revelar las relaciones o transacciones con las partes vinculadas;

(c) aplicará procedimientos de auditoría sustantivos adecuados con relación a las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas; (Ref: Apartado A36)

(d) reconsiderará el riesgo de que puedan existir otras partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, y aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios; y

(e) si la falta de revelación de información por parte de la dirección pareciera intencionada (y, por consiguiente, indicativa de un riesgo de incorrección material debida a fraude), evaluará las implicaciones para la auditoría. (Ref: Apartado A37)

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios de la entidad

23. En relación con las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, el auditor:

(a) inspeccionará, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluará si:

(i) el fundamento empresarial de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta, o de ocultar una apropiación indebida de activos[11]; (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)[12], el auditor evaluará: (Ref: Apartado A46)

(a) si las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas se han contabilizado y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y (Ref: Apartado A47)

---

[11] NIA 240, apartado 33(c)

[12] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 10-15

(b) si los efectos de las relaciones y transacciones con partes vinculadas:

(i) impiden que los estados financieros logren la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel); o

(ii) son la causa de que los estados financieros induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento).

Manifestaciones escritas

26. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, el auditor obtendrá manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, de que: (Ref: Apartados A48–A49)

(a) han revelado al auditor la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tienen conocimiento; y

(b) han contabilizado y revelado adecuadamente dichas relaciones y transacciones de conformidad con los requerimientos del marco de referencia.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

27. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en su dirección[13], 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[14].

***

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[15], 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

---

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

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

15 La NIA 200, apartado 13(a), define el significado de los marcos de imagen fiel y de cumplimiento.

que ostenta el control a un precio superior o inferior al de su valor razonable de mercado se haya contabilizado como una transacción que da lugar a una pérdida o un beneficio para la entidad, cuando en realidad puede tratarse de una aportación o devolución de capital o del pago de un dividendo.

Marcos de cumplimiento (Ref: Apartado 4(b))

A3. En el contexto de un marco de cumplimiento, la conclusión de si los estados financieros inducen a error, como se menciona en la NIA 700 (Revisada), debido a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, depende de las circunstancias concretas del encargo. Por ejemplo, incluso en el caso de que la falta de revelación de información en los estados financieros en relación con las transacciones con partes vinculadas sea conforme con el marco y las disposiciones legales o reglamentarias, los estados financieros podrían inducir a error si la entidad obtuviera una parte sustancial de sus ingresos de transacciones realizadas con partes vinculadas, y no revelara este hecho. No obstante, será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados y presentados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, en aplicación de la NIA 210[16], el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable[17].

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

---

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

17 NIA 700 (Revisada), apartado A17

explica con más detalle en los apartados A29-A30.

Entidades con cometido especial como partes vinculadas

A7. En determinadas circunstancias, una entidad con cometido especial puede ser una parte vinculada a la entidad porque ésta pueda controlarla de hecho, incluso con una participación reducida o nula en el patrimonio neto de la entidad con cometido especial.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref: Apartado 11)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A8. Las responsabilidades del auditor del sector público relativas a las relaciones y transacciones con partes vinculadas pueden verse afectadas por el mandato de auditoría o por obligaciones de las entidades del sector público derivadas de las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del sector público pueden no limitarse a dar respuesta a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, sino que también pueden abarcar la responsabilidad más amplia de responder a los riesgos de incumplimiento de lo establecido por las disposiciones legales y reglamentarias y por otras disposiciones que regulen los organismos del sector público y que impongan requerimientos específicos relativos a la realización de negocios con partes vinculadas. Además, es posible que el auditor del sector público deba tener en cuenta requerimientos de información financiera específicos de dicho sector en lo referente a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que difieran de los del sector privado.

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas a la entidad

Discusión entre los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartado 12)

A9. Las cuestiones que pueden tratarse en la discusión entre los miembros del equipo del encargo son las siguientes:

- La naturaleza y extensión de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas (utilizando, por ejemplo, la relación de partes vinculadas identificadas confeccionada por el auditor, actualizada después de cada auditoría).
- La destacable importancia de mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría con respecto a las posibilidades de incorrección material asociadas a las relaciones y transacciones con partes vinculadas.
- Las circunstancias o condiciones de la entidad que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado al auditor (por ejemplo, una estructura organizativa compleja, la utilización de entidades con cometido especial en transacciones fuera de balance de situación o un sistema de información inadecuado).
- Los registros o documentos que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas.
- La importancia que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad conceden a la identificación, contabilización adecuada y revelación de las relaciones y transacciones con partes vinculadas (si el marco de información financiera aplicable establece requerimientos sobre partes vinculadas), así como el consiguiente riesgo de que la dirección eluda los controles.

A10. Asimismo, la discusión en lo que se refiere al fraude puede tener en cuenta de manera específica el modo en que las partes vinculadas pudieran estar implicadas en fraudes. Por

ejemplo:

- El modo en que podrían utilizarse entidades con cometido especial controladas por la dirección para facilitar la manipulación de resultados.
- El modo en que podrían utilizarse transacciones entre la entidad y un socio comercial conocido de un miembro clave de la dirección, para facilitar la apropiación indebida de activos de la entidad.

La identidad de las partes vinculadas a la entidad (Ref: Apartado 13(a))

A11. En el caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre partes vinculadas, es probable que la dirección pueda disponer fácilmente de información sobre la identidad de las partes vinculadas a la entidad, debido a que los sistemas de información de la entidad tendrán que registrar, procesar y resumir las relaciones y transacciones con las partes vinculadas, para que la entidad pueda cumplir los requerimientos de contabilización y revelación de información que exige el marco. La dirección, por lo tanto, es probable que disponga de una lista completa de las partes vinculadas y de los cambios habidos desde el periodo anterior. En encargos recurrentes, la realización de indagaciones proporciona una base para comparar la información facilitada por la dirección con la relación de las partes vinculadas confeccionada por el auditor en auditorías anteriores.

A12. Sin embargo, cuando el marco no establezca requerimientos sobre las partes vinculadas, la entidad puede carecer de dichos sistemas de información. En estas circunstancias, es posible que la dirección no tenga conocimiento de la existencia de todas las partes vinculadas. No obstante, sigue siendo aplicable el requerimiento de realizar las indagaciones mencionadas en el apartado 13, ya que la dirección puede tener conocimiento de aquellas partes que se ajusten a la definición de parte vinculada según esta NIA. En este caso, sin embargo, es probable que las indagaciones por parte del auditor, sobre la identidad de las partes vinculadas, formen parte de los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas que el auditor lleva a cabo de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) para obtener información acerca de la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio.

En el caso particular de relaciones de control común, y puesto que es más probable que la dirección conozca esas relaciones si tienen significatividad para la entidad desde el punto de vista económico, las indagaciones del auditor probablemente serán más eficaces si se centran en averiguar si las partes con las que la entidad realiza transacciones significativas, o con las que comparte recursos de manera significativa, son partes vinculadas.

A13. En el contexto de la auditoría del grupo, la NIA 600 requiere que el equipo del encargo del grupo proporcione al auditor de cada componente una relación de las partes vinculadas preparada por la dirección del grupo y en la que se haga constar cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento[18]. 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

[18] NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 40(e)

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[19]. Por consiguiente, cuando el marco de referencia establezca requerimientos sobre partes vinculadas, la preparación de los estados financieros requerirá que la dirección, supervisada por los responsables del gobierno de la entidad, diseñe, implemente y mantenga controles adecuados sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, de modo que éstas se identifiquen, se contabilicen y revelen adecuadamente de conformidad con dicho marco. En su función de supervisión, los responsables del gobierno de la entidad controlan la manera en que la dirección cumple su responsabilidad con respecto a dichos controles. Con independencia de los requerimientos sobre partes vinculadas que pueda establecer el marco, los responsables del gobierno de la entidad pueden, en su función de supervisión, obtener información de la dirección que les permita entender la naturaleza y el fundamento empresarial de las relaciones y transacciones de la entidad con partes vinculadas.

A17. Para cumplir el requerimiento de la NIA 315 (Revisada 2019) de obtener conocimiento del entorno de control[20], el auditor puede tener en cuenta los aspectos del entorno de control que sean relevantes para mitigar los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, tales como:

- La existencia de códigos de ética internos, adecuadamente comunicados al personal de la entidad y aplicados, que regulen las circunstancias en las que la entidad puede realizar determinados tipos de transacciones con partes vinculadas.
- La existencia de políticas y procedimientos para revelar clara y oportunamente los intereses que la dirección y los responsables del gobierno de la entidad tengan en las transacciones con partes vinculadas.
- La asignación de responsabilidades dentro de la entidad para la identificación, registro, resumen y revelación de las transacciones con partes vinculadas.
- La oportuna revelación de información y discusión entre la dirección y los responsables del gobierno de la entidad acerca de las transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios, incluido el hecho de que los responsables del gobierno de la entidad hayan cuestionado o no adecuadamente el fundamento empresarial de dichas transacciones (por ejemplo, consultando a asesores profesionales externos).

---

[19] NIA 200, apartado A4

[20] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 21

- 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)[21], tendrá en cuenta las consecuencias para la auditoría, incluida la opinión a expresar en el informe de auditoría.

A19. La información financiera fraudulenta a menudo implica la elusión de los controles por la dirección que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente[22]. 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

---

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

[22] NIA 240, apartados 32 y A4

financiera o los resultados de la entidad.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A20. En las entidades de pequeña dimensión es probable que los controles sean menos formales, y que dichas entidades puedan carecer de procesos documentados para el tratamiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Un propietario-gerente puede reducir algunos de los riesgos derivados de las transacciones con partes vinculadas, o incrementar dichos riesgos potencialmente, mediante su participación activa en todos los aspectos principales de las transacciones. En el caso de estas entidades, el auditor puede obtener conocimiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y de los controles que, en su caso, existan sobre ellas, combinando las indagaciones ante la dirección con otros procedimientos, tales como la observación de las actividades de supervisión y revisión de la dirección, y la inspección de la documentación relevante disponible.

Autorización y aprobación de transacciones y acuerdos significativos (Ref: Apartado 14(b))

A21. La autorización implica la concesión de permiso por una o varias partes con autoridad suficiente (ya sea la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o los accionistas de la entidad) para que la entidad realice transacciones específicas de conformidad con unos criterios predeterminados, requieran éstos o no el ejercicio de un juicio. La aprobación implica la aceptación por dichas partes de que las transacciones que ha realizado la entidad han cumplido los criterios en los que se basó la concesión de la autorización. Como ejemplos de controles que la entidad puede haber establecido para autorizar y aprobar las transacciones y acuerdos significativos con partes vinculadas o las transacciones y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios, cabe citar los siguientes:

- El seguimiento de los controles destinados a identificar las transacciones y los acuerdos que requieran autorización y aprobación.
- La aprobación de los términos y las condiciones de las transacciones y los acuerdos por parte de la dirección, los responsables del gobierno de la entidad o, en su caso, los accionistas.

Especial atención a la información sobre partes vinculadas al revisar los registros o documentos

Registros o documentos que el auditor puede inspeccionar (Ref: Apartado 15)

A22. Durante la realización de la auditoría, el auditor puede inspeccionar registros o documentos que le pueden proporcionar información sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas, por ejemplo:

- Las confirmaciones de terceros obtenidas por el auditor (además de las confirmaciones de los bancos y de los asesores jurídicos).
- Las declaraciones del impuesto sobre beneficios de la entidad.
- Información proporcionada por la entidad a las autoridades reguladoras.
- Los registros de accionistas para identificar a los principales accionistas de la entidad.
- Las declaraciones de conflictos de intereses realizadas por la dirección y los responsables del gobierno de la entidad.
- Los registros de las inversiones de la entidad y de sus planes de pensiones.
- Los contratos y acuerdos con miembros clave de la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad.
- Los contratos y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.

- Las facturas y correspondencia específicas procedentes de los asesores profesionales de la entidad.
- Las pólizas de seguros de vida suscritas por la entidad.
- Los contratos significativos renegociados por la entidad durante el periodo.
- Los informes de la función de auditoría interna.
- Los documentos asociados a la información presentada por la entidad ante una autoridad reguladora de valores (por ejemplo, folletos).

Acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente (Ref: Apartado 15)

A23. Un acuerdo supone un pacto formal o informal entre la entidad y una o más partes con fines tales como los siguientes:

- Establecer una relación comercial a través de medios o estructuras adecuadas.
- Realizar determinados tipos de transacciones sujetas a términos y condiciones específicos.
- Prestar determinados servicios o apoyo financiero.

Los siguientes son algunos ejemplos de acuerdos que pueden indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado previamente al auditor:

- La participación con otras partes en sociedades de personas.
- Acuerdos de prestación de servicios a determinadas partes según términos y condiciones ajenos al curso normal de los negocios de la entidad.
- Garantías y relaciones de aval.

Identificación de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios (Ref: Apartado 16)

A24. La obtención de información adicional sobre las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad permite al auditor evaluar si existe algún factor de riesgo de fraude y, en los casos en que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos relativos a partes vinculadas, identificar los riesgos de incorrección material.

A25. Los siguientes son algunos ejemplos de transacciones ajenas al curso normal de los negocios de la entidad:

- Las transacciones de patrimonio neto complejas, tales como reestructuraciones o adquisiciones de empresas.
- Las transacciones con entidades extranjeras residentes en jurisdicciones cuya legislación sobre sociedades es poco exigente.
- El arrendamiento de locales o la prestación de servicios de gestión por la entidad a otra parte sin contraprestación.
- Las ventas con descuentos o ganancias inusualmente elevados.
- Las transacciones con acuerdos circulares; por ejemplo, ventas con compromiso de recompra.
- Las transacciones amparadas por contratos cuyas condiciones se modifican antes del vencimiento.

Conocimiento de la naturaleza de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios (Ref: Apartado 16(a))

A26. La indagación sobre la naturaleza de las transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad implica la obtención de conocimiento sobre el fundamento empresarial de las transacciones y los términos y las condiciones bajo los que se han realizado.

Indagación sobre la posibilidad de que hayan participado partes vinculadas (Ref: Apartado 16(b))

A27. Una parte vinculada puede haber participado en una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios de la entidad no sólo influyendo directamente en la transacción por ser parte en ella, sino también influyendo indirectamente en ella a través de un intermediario. Dicha influencia puede indicar la presencia de un factor de riesgo de fraude.

Puesta en común con el equipo del encargo de la información sobre las partes vinculadas (Ref: Apartado 17)

A28. La información relevante sobre las partes vinculadas que se puede compartir con los miembros del equipo del encargo incluye, entre otra:

- La identidad de las partes vinculadas a la entidad.
- La naturaleza de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas.
- Las relaciones o transacciones significativas o complejas con partes vinculadas que se pueda determinar que constituyen riesgos significativos, en concreto, las transacciones en las que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad participen financieramente.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas

Factores de riesgo de fraude asociados a una parte vinculada con influencia dominante (Ref: Apartado 19)

A29. El hecho de que sea una sola persona o un grupo reducido de personas los que dominen la dirección sin que existan controles que lo contrarresten constituye un factor de riesgo de fraude[23]. 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

[23] NIA 240, anexo 1

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[24].

A32. Los siguientes son algunos ejemplos de los procedimientos sustantivos de auditoría que puede aplicar el auditor una vez que haya valorado que existe un riesgo significativo de que la dirección no haya contabilizado o revelado de forma adecuada determinadas transacciones con partes vinculadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable (debido a fraude o error):

- La confirmación o discusión con intermediarios, tales como bancos, asesores jurídicos, avalistas o representantes, de aspectos concretos de las transacciones, cuando sea factible y no esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias o las reglas de ética.
- La confirmación con las partes vinculadas de los fines, las condiciones específicas o los importes de las transacciones (este procedimiento de auditoría puede resultar menos eficaz en los casos en que el auditor considere probable que la entidad vaya a influir sobre las partes vinculadas en sus respuestas al auditor).
- Cuando proceda, la lectura de los estados financieros u otra información financiera relevante de las partes vinculadas, si estuviera disponible, al objeto de obtener evidencia de que las transacciones se hayan contabilizado en los registros contables de las partes vinculadas.

A33. Cuando el auditor haya valorado que existe un riesgo significativo de incorrección material debida a fraude como consecuencia de la presencia de una parte vinculada con influencia dominante, puede, adicionalmente a los requerimientos generales de la NIA 240, aplicar procedimientos de auditoría como los que se indican a continuación, con el fin de obtener conocimiento de las relaciones mercantiles que dicha parte vinculada pueda haber establecido directa o indirectamente con la entidad, y determinar la necesidad de aplicar procedimientos sustantivos posteriores adecuados:

- Indagaciones ante la dirección y los responsables del gobierno de la entidad y discusión con ellos.
- Indagaciones ante la parte vinculada.

---

[24] La NIA 330 proporciona orientaciones adicionales a la hora de considerar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores. La NIA 240 establece los requerimientos y proporciona orientaciones sobre las respuestas adecuadas a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude.

- 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[25], 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

[25] NIA 330, apartado 8(b)

las nuevas partes vinculadas identificadas y la evaluación de dichas transacciones para comprobar que se hayan contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Omisión intencionada de información por parte de la dirección (Ref: Apartado 22(e))

A37. Los requerimientos y las orientaciones de la NIA 240 sobre las responsabilidades que tiene el auditor con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros son relevantes cuando existen indicios de que la dirección, de manera intencionada, no ha informado al auditor sobre las partes vinculadas o sobre transacciones significativas realizadas con partes vinculadas. El auditor puede también considerar si es necesario evaluar de nuevo la fiabilidad de las respuestas de la dirección a sus indagaciones y las manifestaciones realizadas por la dirección al auditor.

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios de la entidad

Evaluación del fundamento empresarial de las transacciones significativas con partes vinculadas (Ref: Apartado 23)

A38. Al evaluar el fundamento empresarial de una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios realizada con partes vinculadas, el auditor puede considerar:

- Si la transacción:
  - Es excesivamente compleja (por ejemplo, pueden participar múltiples partes vinculadas de un grupo consolidado).
  - Se realiza en condiciones comerciales inusuales tales como precios, tipos de interés, garantías y condiciones de devolución inusuales.
  - Carece en apariencia de un fundamento empresarial lógico.
  - Implica a partes vinculadas no identificadas previamente.
  - Se procesa de un modo inusual.
- Si la dirección ha discutido la naturaleza y contabilización de dicha transacción con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si la dirección se centra más bien en un determinado tratamiento contable en lugar de prestar la debida atención a las condiciones económicas que subyacen en la transacción.
- En caso de incongruencia material entre las explicaciones de la dirección y las condiciones de la transacción con la parte vinculada, el auditor deberá, de conformidad con la NIA 500[26], 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

[26] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 11

vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios, puede constituir evidencia de auditoría de que éstas se han considerado debidamente en los niveles adecuados de la entidad y de que sus términos y condiciones se han reflejado adecuadamente en los estados financieros. La existencia de transacciones de esta naturaleza que no hayan sido sometidas a dicha autorización y aprobación, en ausencia de explicaciones racionales basadas en la discusión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, puede indicar la existencia de riesgos de incorrección material debida a fraude o error. En estas circunstancias, el auditor puede necesitar mantener una especial atención ante otras posibles transacciones de naturaleza similar. La autorización y aprobación en sí mismas pueden, no obstante, no ser suficientes para concluir que no existen riesgos de incorrección material debida a fraude, ya que la autorización y aprobación pueden ser ineficaces si ha habido colusión entre las partes vinculadas o si la entidad está sometida a la influencia dominante de una parte vinculada.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión

A41. Una entidad de pequeña dimensión puede carecer de los controles que proporcionan los distintos niveles de autoridad y aprobación que pueden existir en una entidad de gran dimensión. Por consiguiente, cuando audite una entidad de pequeña dimensión, el auditor puede basarse en menor medida en la autorización y aprobación para obtener evidencia de auditoría sobre la validez de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios. En su lugar, el auditor puede considerar la aplicación de otros procedimientos de auditoría, tales como la inspección de documentos relevantes, la confirmación con partes relevantes de determinados aspectos de las transacciones, o la observación de la participación del propietario-gerente en las transacciones.

Afirmación de que las transacciones con partes vinculadas se han realizado en condiciones equivalentes a aquellas que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (Ref: Apartado 24)

A42. Aunque puede haber evidencia de auditoría fácilmente disponible para la comparación del precio de una transacción con partes vinculadas con el de una transacción similar realizada en condiciones de independencia mutua, en la práctica suelen existir dificultades que limitan la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de la transacción son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. Por ejemplo, aunque el auditor pueda confirmar que una transacción con partes vinculadas se ha realizado a precio de mercado, es posible que no sea factible confirmar si otros términos y condiciones de la transacción (tales como las condiciones de crédito, contingencias y gastos específicos) son equivalentes a los que normalmente se acordarían entre partes independientes. Por consiguiente, puede haber un riesgo de que la afirmación por parte de la dirección de que una transacción con partes vinculadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua contenga incorrecciones materiales.

A43. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección justifique la afirmación de que una transacción con partes vinculadas se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. La dirección puede justificar dicha afirmación, por ejemplo, mediante:

- La comparación de las condiciones de la transacción con partes vinculadas con las de una transacción idéntica o similar realizada con una o más partes no vinculadas.
- La contratación de un experto externo para determinar el valor de mercado y confirmar los términos y condiciones de mercado de la transacción.
- La comparación de las condiciones de la transacción con las condiciones de mercado conocidas en transacciones básicamente similares realizadas en un mercado abierto.

A44. Evaluar la justificación de esta afirmación aportada por la dirección puede conllevar una o más de las siguientes actuaciones:

- La consideración de la adecuación del proceso seguido por la dirección para justificar la afirmación.
- La verificación de la fuente de los datos internos o externos en los que se sustente la afirmación y la realización de pruebas para determinar si los datos son exactos, completos y relevantes.
- La evaluación de la razonabilidad de cualquier hipótesis significativa en la que la afirmación se base.

A45. Algunos marcos de información financiera requieren que se revele información sobre las transacciones con partes vinculadas que no se hayan realizado en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua. En estas circunstancias, si la dirección no ha revelado información sobre una transacción con partes vinculadas en los estados financieros, puede haber una afirmación implícita de que la transacción tuvo lugar en condiciones equivalentes a las que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

Evaluación de la contabilización y revelación de las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas

Consideraciones sobre la importancia relativa en la evaluación de incorrecciones (Ref: Apartado 25)

A46. La NIA 450 requiere que el auditor considere tanto la magnitud como la naturaleza de una incorrección, y las circunstancias concretas en las que se produce, a la hora de evaluar si la incorrección es material[27]. 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.

---

[27] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11(a). El apartado A21 de la NIA 450 proporciona orientaciones sobre las circunstancias que pueden afectar a la evaluación de una incorrección.

- 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[28] 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.

[28] La NIA 230, apartado A8, proporciona orientaciones adicionales sobre la naturaleza de las cuestiones significativas que surjan durante la realización de la auditoría.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 560

HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Hechos posteriores al cierre 2

Fecha de entrada en vigor 3

Objetivos 4

Definiciones 5

Requerimientos

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría 6-9

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros 10-13

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros 14-17

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA A1

Definiciones A2-A5

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría A6-A10

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros A11-A17

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros A18-A20

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 560, *Hechos posteriores al cierre*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de estados financieros. No trata cuestiones relacionadas con las responsabilidades del auditor en relación con otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría, que se tratan en la NIA 720 (Revisada)[1]. No obstante, dicha otra información puede sacar a la luz un hecho posterior al cierre que esté incluido en el alcance de la presente NIA. (Ref: Apartado A1)

Hechos posteriores al cierre

2. Los estados financieros se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a tales hechos[2]. Dichos marcos de información financiera suelen identificar dos tipos de hechos:

   (a) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; y

   (b) aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.

   La NIA 700 (Revisada) explica que la fecha del informe de auditoría informa al lector de que el auditor ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones ocurridos hasta dicha fecha de los que el auditor tiene conocimiento[3].

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

4. Los objetivos del auditor son:
   (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable; y
   (b) reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría.

Definiciones

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

   (a) Fecha de los estados financieros – Fecha de cierre del último periodo cubierto por los estados financieros.

   (b) Fecha de aprobación de los estados financieros – Fecha en la que se han preparado

---

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

[2] Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 10, *Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa*, se refiere al tratamiento en los estados financieros de hechos, ya sean favorables o desfavorables, que se hayan producido entre la fecha de los estados financieros (denominada "final del periodo sobre el que se informa" en la NIC) y la fecha en la que se ha autorizado la publicación de los estados financieros.

[3] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado A66

todos los documentos comprendidos en los estados financieros, incluyendo las notas explicativas, y en la que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad sobre ellos. (Ref: Apartado A2)

(c) Fecha del informe de auditoría – Fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros de conformidad con la NIA 700 (Revisada). (Ref: Apartado A3)

(d) Fecha de publicación de los estados financieros – Fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría se ponen a disposición de terceros. (Ref: Apartados A4–A5)

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

Requerimientos

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría

6. El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han 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[4], de que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, y que deben ser objeto de ajuste o revelación en virtud del marco de información financiera aplicable, han sido ajustados o revelados.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

10. El auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, si después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el auditor: (Ref: Apartados A11-A12)
    (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
    (b) determinará si los estados financieros necesitan ser modificados y, de ser así,
    (c) indagará sobre el modo en que la dirección prevé tratar la cuestión en los estados financieros.
11. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor:
    (a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.
    (b) Salvo que concurran las circunstancias descritas en el apartado 12:
        (i) ampliará los procedimientos de auditoría a los que se refieren los apartados 6 y 7 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría; y
        (ii) proporcionará un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados. La fecha del nuevo informe de auditoría no será anterior a la de la aprobación de los estados financieros modificados.
12. En los casos en que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no prohíban que la dirección limite la modificación de los estados financieros a los efectos del hecho o de los hechos posteriores al cierre que han dado lugar a la misma, y los responsables de la aprobación de los estados financieros no tengan prohibido limitar su aprobación a dicha modificación, el auditor puede limitar a la modificación los procedimientos de auditoría sobre los hechos posteriores al cierre que el apartado 11(b)(i) requiere. En estos casos, el auditor:
    (a) rectificará el informe de auditoría para incluir una fecha adicional limitada a la citada modificación, lo cual indica, por lo tanto, que los procedimientos del auditor sobre hechos posteriores al cierre se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros descrita en la correspondiente nota explicativa de los estados financieros; o (Ref: Apartado A13)
    (b) proporcionará un informe de auditoría nuevo o rectificado que contenga una declaración, en un párrafo de énfasis[5] 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

---

[4] NIA 580, *Manifestaciones escritas*

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

financieros modificados y, por consiguiente, el auditor no necesite proporcionar un informe de auditoría nuevo o rectificado. Sin embargo, si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor estima que es necesario hacerlo, entonces: (Ref: Apartados A14–A15)

(a) si todavía no se ha entregado el informe de auditoría a la entidad, el auditor expresará una opinión modificada, como requiere la NIA 705 (Revisada)[6], y, a continuación, entregará el informe de auditoría; o

(b) si el informe de auditoría ya se hubiera entregado a la entidad, el auditor notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos ellos participen en la dirección de la entidad, que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las modificaciones necesarias, el auditor adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría. (Ref: Apartados: A16–A17)

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

14. Una vez publicados los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a ellos. Sin embargo, si una vez publicados los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiese haberle llevado a rectificar el informe de auditoría, el auditor:

(a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;

(b) determinará si los estados financieros necesitan ser modificados y, de ser así,

(c) indagará sobre el modo en que la dirección prevé tratar la cuestión en los estados financieros. (Ref: Apartado A18)

15. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor: (Ref: Apartado A19)

(a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación.

(b) Revisará las medidas adoptadas por la dirección para garantizar que se informe de la situación a cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados junto con el informe de auditoría correspondiente.

(c) Salvo que 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.

---

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

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[7], 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[8].

Definiciones

Fecha de aprobación de los estados financieros (Ref: Apartado 5(b))

A2. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, la dirección o los responsables del gobierno de la entidad) que tienen la responsabilidad de concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y especifican el proceso de aprobación necesario. En otras jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación y la entidad sigue sus propios procedimientos para preparar y finalizar sus estados financieros teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y de gobierno. En algunas jurisdicciones se exige la aprobación final de los estados financieros por parte de los accionistas. En ellas, la aprobación final de los accionistas no es necesaria para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La fecha de aprobación de los estados financieros a los efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 5(c))

A3. La fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que se hayan preparado todos los estados que

---

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

[8] Véase la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 2.

componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, y de que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de los estados financieros.[9] Por consiguiente, la fecha del informe de auditoría no puede ser anterior a la fecha de aprobación de los estados financieros tal y como se define en el apartado 5(b). Debido a cuestiones administrativas, puede transcurrir cierto tiempo entre la fecha del informe de auditoría, tal como se define en el apartado 5(c), y la fecha en que se entrega el informe de auditoría a la entidad.

Fecha de publicación de los estados financieros (Ref: Apartado 5(d))

A4. La fecha en la que se publican los estados financieros depende, generalmente, del entorno de regulación de la entidad. En algunas circunstancias, la fecha de publicación de los estados financieros puede ser la fecha en que se presentan ante una autoridad reguladora. Dado que unos estados financieros auditados no pueden publicarse sin el informe de auditoría, la fecha de publicación de los estados financieros auditados no sólo debe coincidir con la fecha del informe de auditoría o ser posterior a ella, sino que también debe coincidir con la fecha en la que se entrega el informe de auditoría a la entidad o ser posterior a ella.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A5. En el caso del sector público, la fecha de publicación de los estados financieros puede ser la fecha en la que los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente se presentan al Parlamento o se hacen públicos de algún otro modo.

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartados 6–9)

A6. En función de la valoración del riesgo realizada por el auditor, los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 6 pueden comprender procedimientos, necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, que incluyan la revisión o la realización de pruebas sobre los registros contables o las transacciones efectuadas entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría. Los procedimientos de auditoría requeridos por los apartados 6 y 7 son adicionales a los procedimientos que el auditor pueda aplicar con otros fines y que, sin embargo, proporcionen evidencia sobre hechos posteriores al cierre (por ejemplo, para obtener evidencia de auditoría sobre saldos contables a la fecha de los estados financieros, tales como procedimientos de corte de operaciones o procedimientos relacionados con cobros posteriores de cuentas a cobrar).

A7. El apartado 7 establece determinados procedimientos de auditoría en este contexto que el auditor debe aplicar de acuerdo con el apartado 6. Los procedimientos que el auditor aplica en relación con hechos posteriores al cierre pueden, sin embargo, depender de la información disponible y, en concreto, del grado de preparación de los registros contables desde la fecha de los estados financieros. Cuando los registros contables no estén actualizados, y por consiguiente, no se hayan preparado estados financieros intermedios (ya sea con fines internos o externos), o no se hayan preparado actas de las reuniones de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, los procedimientos de auditoría aplicables pueden consistir en la inspección de los libros y registros disponibles, incluidos los extractos bancarios. El apartado A8 ofrece ejemplos de algunas cuestiones adicionales que el auditor puede tener en cuenta en el curso de estas indagaciones.

A8. Además de los procedimientos de auditoría requeridos por el apartado 7, el auditor puede considerar necesario y adecuado:

- leer los últimos presupuestos disponibles de la entidad, los pronósticos de flujos de efectivo y otros informes relacionados de la dirección, referidos a periodos posteriores

[9] NIA 700 (Revisada), apartado 41. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias también identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada.

a la fecha de los estados financieros;

- indagar entre los asesores jurídicos de la entidad, o ampliar las indagaciones verbales y escritas previas, sobre los litigios y reclamaciones; o
- examinar si pueden ser necesarias manifestaciones escritas sobre determinados hechos posteriores al cierre para respaldar otra evidencia de auditoría y, de ese modo, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Indagación (Ref: Apartado 7(b))

A9. A la hora de indagar ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad, sobre si se han producido hechos posteriores al cierre que puedan afectar a los estados financieros, el auditor puede indagar sobre la situación actual de partidas que se hayan contabilizado basándose en datos preliminares o no concluyentes y puede hacer indagaciones específicas sobre las siguientes cuestiones:

- Si se han suscrito nuevos compromisos, préstamos o garantías.
- Si han tenido lugar o se han planificado ventas o adquisiciones de activos.
- Si ha habido aumentos de capital o emisión de instrumentos de deuda, tales como una emisión de nuevas acciones u obligaciones, o si se ha alcanzado o planificado algún acuerdo de fusión o de liquidación.
- Si la Administración se ha incautado de algún activo, o si algún activo ha sido destruido, por ejemplo, por un incendio o una inundación.
- Si ha habido algún acontecimiento relativo a contingencias.
- Si se ha realizado o previsto algún ajuste contable inusual.
- Si se han producido o es probable que se produzcan hechos que cuestionen la adecuación de las políticas contables utilizadas en los estados financieros, como ocurriría, por ejemplo, si dichos hechos cuestionaran la validez de la hipótesis de empresa en funcionamiento.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la medición de las estimaciones o de las provisiones realizadas en los estados financieros.
- Si ha ocurrido algún hecho que sea relevante para la recuperabilidad de los activos.

Lectura de actas (Ref: Apartado 7(c))

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A10. En el sector público, el auditor puede leer las actas oficiales de las sesiones relevantes del Parlamento e indagar sobre las cuestiones tratadas en sesiones con respecto a las cuales aún no estén disponibles las actas oficiales.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

Implicaciones de otra información obtenida con posterioridad a la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 10)

A11. Si bien el auditor no tiene obligación alguna de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, la NIA 720 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones con respecto a otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría que podría incluir otra información obtenida después de la

fecha del informe de auditoría pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros.

Responsabilidad de la dirección con el auditor (Ref: Apartado 10)

A12. Como se explica en la NIA 210, los términos del encargo de auditoría incluyen el compromiso de la dirección de informar al auditor de los hechos que puedan afectar a los estados financieros, que pueden llegar a conocimiento de la dirección durante el periodo comprendido entre la fecha del informe de auditoría y la fecha de publicación de los estados financieros.[10]

Doble fecha (Ref: Apartado 12(a))

A13. Cuando, en las circunstancias descritas en el apartado 12(a), el auditor rectifique el informe de auditoría para incluir una fecha adicional limitada a dicha rectificación, se mantiene invariable la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros previos a su modificación por parte de la dirección, ya que dicha fecha informa al lector del momento en que se ha completado el trabajo de auditoría sobre dichos estados financieros. Sin embargo, se incluye una fecha adicional en el informe de auditoría para informar a los usuarios de que los procedimientos del auditor posteriores a aquella fecha se limitan a la modificación posterior de los estados financieros. A continuación se recoge un ejemplo de una fecha adicional:

> (Fecha del informe de auditoría), salvo en lo que respecta a la Nota Y que es a día (la fecha de finalización de los procedimientos de auditoría limitados a la modificación descrita en la Nota Y).

Estados financieros no modificados por parte de la dirección (Ref: Apartado 13)

A14. En algunas jurisdicciones, puede que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no requieran que la dirección publique estados financieros modificados. Esto suele ocurrir cuando la publicación de los estados financieros correspondientes al periodo siguiente es inminente, siempre y cuando se revele información adecuada en dichos estados financieros.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A15. En el sector público, las medidas adoptadas, de conformidad con el apartado 13, cuando la dirección no modifique los estados financieros pueden comprender también el informar por separado al Parlamento, o a otro órgano al que, por rango jerárquico, corresponda rendir cuentas, sobre las implicaciones de los hechos posteriores al cierre para los estados financieros y el informe de auditoría.

Actuación del auditor para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría (Ref: Apartado 13(b))

A16. El auditor puede necesitar cumplir obligaciones legales adicionales, aunque haya notificado a la dirección que no publique los estados financieros y la dirección haya accedido a la solicitud.

A17. Cuando la dirección haya publicado los estados financieros a pesar de la advertencia del auditor de que no los divulgara a terceros, la actuación del auditor para evitar que se confíe en el informe de auditoría sobre los estados financieros depende de los derechos y obligaciones legales del auditor. Por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

---

[10] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A24

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. Por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 570 (REVISADA)

EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Principio contable de empresa en funcionamiento 2

Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento 3-7

Fecha de entrada en vigor 8

Objetivos 9

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas 10-11

Evaluación de la valoración realizada por la dirección 12-14

Periodo posterior al de valoración por la dirección 15

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones 16

Conclusiones del auditor 17-20

Implicaciones para el informe de auditoría 21-24

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 25

Retraso significativo en la aprobación de los estados financieros 26

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA A1

Principio contable de empresa en funcionamiento A2

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas A3-A7

Evaluación de la valoración realizada por la dirección A8-A13

Periodo posterior al de valoración por la dirección A14-A15

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones A16-A20

Conclusiones del auditor A21-A25

Implicaciones para el informe de auditoría A26-A35

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.*

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con la Empresa en funcionamiento y las implicaciones para el informe de auditoría. (Ref: Apartado A1)

Principio contable de empresa en funcionamiento

2. Cuando se aplica el principio contable de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una empresa en funcionamiento y de que continuará sus operaciones en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que el principio contable de empresa en funcionamiento sea aplicable (por ejemplo, en determinadas jurisdicciones el principio contable de empresa en funcionamiento no es aplicable en el caso de algunos estados financieros elaborados con criterios fiscales). Cuando la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento resulta adecuada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios. (Ref: Apartado A2)

Responsabilidad de la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento

3. Algunos marcos de información financiera contienen un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, así como normas relativas a las cuestiones que deben considerarse y a la información que debe revelarse en relación con la Empresa en funcionamiento. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1 requiere que la dirección realice una evaluación de la capacidad que tiene la entidad para continuar como empresa en funcionamiento[1]. 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:

---

[1] NIC 1, *Presentación de estados financieros*, apartados 25-26

- El grado de incertidumbre asociado al resultado de un hecho o de una condición aumenta significativamente cuanto más alejado en el futuro se sitúe el hecho, la condición o el resultado. Por este motivo, la mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección especifican el periodo respecto del cual la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible.
- La dimensión y complejidad de la entidad, la naturaleza y las condiciones de su negocio, así como el grado en que los factores externos inciden en ella, afectan al juicio relativo a los resultados de los hechos o de las condiciones.
- Cualquier juicio sobre el futuro se basa en la información disponible en el momento en que el juicio se formula. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.

Responsabilidades del auditor

6. Son responsabilidades del auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, así como concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estas responsabilidades existen aun en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un 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[2], 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.

---

[2] NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartados A56-A57

Requerimientos

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

10. Al aplicar los procedimientos de valoración del riesgo de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[3], el auditor tendrá en cuenta si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Al hacerlo, el auditor determinará si la dirección ha realizado una valoración preliminar de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y: (Ref: Apartados A3–A6)

    (a) si se ha realizado dicha valoración, el auditor la discutirá con la dirección y determinará si esta ha identificado hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, en cuyo caso, averiguará los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones; o

    (b) si todavía no se ha realizado dicha valoración, el auditor discutirá con la dirección el fundamento de la utilización prevista del principio contable de empresa en funcionamiento e indagará ante la dirección sobre la existencia de hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

11. El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartado A7)

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

12. El auditor evaluará la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. (Ref: Apartados A8–A10, A12–A13)

13. Para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable o con las disposiciones legales o reglamentarias, si estas especifican un periodo más amplio. Si la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar 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[4], 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

---

[3] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 13

[4] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartado 5(a)

obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (en adelante "incertidumbre material") mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales y teniendo en cuenta los factores mitigantes. Dichos procedimientos incluirán: (Ref: Apartado A16)

(a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración.

(b) La evaluación de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la Empresa en funcionamiento, a si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y a si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartado A17)

(c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de tener en cuenta el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a actuaciones futuras: (Ref: Apartados A18–A19)

(i) la evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y

(ii) la determinación de si las hipótesis en las que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentadas.

(d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración.

(e) La solicitud de manifestaciones escritas a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, en relación con sus planes de actuaciones futuras y con la viabilidad de dichos planes. (Ref: Apartado A20)

Conclusiones del auditor

17. El auditor evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluirá sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.

18. Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluirá si, a su juicio, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra son tales que, a juicio del auditor, es necesaria una adecuada revelación de información sobre la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para: (Ref: Apartados A21□A22)

(a) la presentación fiel de los estados financieros, en el caso de un marco de información financiera de imagen fiel o

(b) que los estados financieros no induzcan a error, en el caso de un marco de cumplimiento.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material

19. Si el auditor concluye que la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros: (Ref: Apartados A22–A23)

(a) revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o dichas condiciones; y

(b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones pero no existe una incertidumbre material

20. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida el auditor concluye que no existe una incertidumbre material, este evaluará si, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada sobre dichos hechos o condiciones. (Ref: Apartados A24–A25)

Implicaciones para el informe de auditoría

Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento

21. Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros, el auditor expresará una opinión desfavorable (adversa). (Ref: Apartados A26–A27)

Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material

Se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros

22. Si se revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento" para: (Ref: Apartados A28–A31, A34)

(a) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela lo señalado en el apartado 19 y

(b) manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión.

No se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros

23. Si la información revelada acerca de la incertidumbre material en los estados financieros no es adecuada, el auditor: (Ref: Apartados A32–A34)

(a) expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[5] y,

(b) en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o "Fundamento de la opinión

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

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[6], el auditor se comunicará con ellos acerca de 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)

A1. La NIA 701[7] 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[8].

Principio contable de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 2)

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A2. La utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento también

---

6 NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13

7 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

8 Véanse los apartados 15 y A41 de la NIA 701.

es relevante en el caso de las entidades del sector público. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad para el Sector Público (NICSP)1 trata la cuestión de la capacidad de las entidades del sector público para continuar como empresas en funcionamiento[9]. En el caso de las entidades del sector público que operan con ánimo de lucro, los riesgos que afectan a la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento pueden surgir, aunque no solamente, cuando el apoyo de la Administración puede reducirse o retirarse, o en el caso de privatización. Los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de una entidad del sector público de continuar como empresa en funcionamiento pueden incluir situaciones en las que la entidad del sector público carezca de financiación para su continuidad, o cuando se adopten decisiones políticas que afecten a los servicios que presta la entidad del sector público.

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

Hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 10)

A3. A continuación se proporcionan ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Esta relación no es exhaustiva. Por otra parte, la existencia de uno o más de los elementos de esta relación no siempre significa que exista una incertidumbre que resulta material.

Financieros

- Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.
- Préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación; o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo.
- Indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores.
- Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.
- Ratios financieros clave desfavorables.
- Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
- Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.

Operativos

- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.

---

[9] NICSP 1, *Presentación de estados financieros*, apartados 38-41

- Aparición de un competidor de gran éxito.

Otros

- Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales, como los requerimientos de solvencia o de liquidez en el caso de las instituciones financieras.
- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede mitigarse por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

A4. Los procedimientos de valoración del riesgo requeridos por el apartado 10 ayudan al auditor a determinar si es probable que la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento sea una cuestión importante, así como su impacto en la planificación de la auditoría. Dichos procedimientos también permiten mantener discusiones más oportunas con la dirección, incluida la discusión sobre los planes de la dirección y sobre la resolución de cualquier problema identificado relativo a la Empresa en funcionamiento.

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartado 10)

A5. La dimensión de una entidad puede afectar a su capacidad para soportar condiciones adversas. Las entidades de pequeña dimensión pueden ser capaces de reaccionar rápidamente para aprovechar las oportunidades, pero pueden carecer de reservas para sostener sus operaciones.

A6. Entre las condiciones de especial relevancia para las entidades de pequeña dimensión se incluyen el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de dar apoyo financiero a la entidad, así como la posible pérdida de un proveedor principal, de un cliente importante, de un empleado clave o del derecho a operar bajo licencia, en régimen de franquicia o al amparo de otro acuerdo legal.

Mantenimiento durante la auditoría de una especial atención ante posible evidencia de auditoría sobre hechos o condiciones (Ref: Apartado 11)

A7. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el auditor revise su valoración del riesgo y que modifique, en consecuencia, los procedimientos de auditoría posteriores planificados cuando, en el transcurso de la auditoría, se obtenga evidencia de auditoría adicional que afecte a su valoración del riesgo[10]. 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

[10] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

posteriores en respuesta a los riesgos valorados. La NIA 330[11] establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre esta cuestión.

Evaluación de la valoración realizada por la dirección

Valoración realizada por la dirección, análisis que la fundamenta y evaluación del auditor (Ref: Apartado 12)

A8. La valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento es una parte fundamental en el examen que el auditor realiza de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento.

A9. No es responsabilidad del auditor suplir la falta de análisis por parte de la dirección. En algunas circunstancias, sin embargo, la falta de un análisis detallado de la dirección para fundamentar su valoración puede no ser un impedimento para que el auditor concluya si la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuada en ese caso. Por ejemplo, cuando existe un historial de operaciones rentables y un fácil acceso a recursos financieros, la dirección puede realizar su valoración sin necesidad de realizar un análisis detallado. En este caso, la evaluación por parte del auditor de lo adecuado de la valoración realizada por la dirección puede realizarse sin aplicar procedimientos de evaluación detallados, siempre que los demás procedimientos de auditoría aplicados por el auditor sean suficientes para permitirle concluir si la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros es adecuada en esas circunstancias.

A10. En otros casos, la evaluación de la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, requerida por el apartado 12, puede incluir una evaluación del proceso seguido por la dirección para realizar su valoración, de las hipótesis sobre las que se ha basado la valoración, así como de los planes de actuación futura de la dirección y de su viabilidad en esas circunstancias.

Periodo de la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 13)

A11. La mayoría de los marcos de información financiera que requieren una valoración explícita por parte de la dirección, especifican el periodo para el que la dirección debe tener en cuenta toda la información disponible[12].

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref: Apartados 12-13)

A12. En muchos casos, es posible que la dirección de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una valoración detallada de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, pueda basarse en su conocimiento profundo del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. Sin embargo, de acuerdo con los requerimientos de esta NIA, es necesario que el auditor evalúe la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En el caso de entidades de pequeña dimensión, puede ser adecuado discutir con la dirección la financiación a medio y largo plazo de la entidad, siempre y cuando la opinión de la dirección pueda ser corroborada mediante evidencia documental suficiente y no sea incongruente con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad. Por lo tanto, el requerimiento del apartado 13 de que el auditor solicite a la dirección que amplíe su valoración puede satisfacerse, por ejemplo, mediante la discusión, la realización de indagaciones y la inspección de documentación de soporte, como, por ejemplo, pedidos recibidos para suministros futuros, evaluados en cuanto a su viabilidad o corroborados de otro modo.

---

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

[12] Por ejemplo, la NIC 1 lo define como un periodo que debería ser al menos de, pero sin tener que limitarse a, doce meses desde el cierre del ejercicio.

A13. A menudo, la continuidad del apoyo de los propietarios-gerentes es importante para la capacidad de las entidades de pequeña dimensión de continuar como empresas en funcionamiento. Cuando una entidad pequeña se financia, principalmente, por un préstamo del propietario-gerente, puede ser importante que dichos fondos no se retiren. Por ejemplo, la continuidad de una entidad de pequeña dimensión con dificultades financieras puede depender de que el propietario-gerente subordine su préstamo a la entidad a favor de los bancos u otros acreedores, o de que el propietario-gerente avale un préstamo a la entidad proporcionando como garantía sus activos personales. En estas circunstancias, el auditor puede obtener evidencia documental adecuada de la subordinación del préstamo del propietario-gerente o del aval. Cuando una entidad depende de apoyo adicional del propietario-gerente, el auditor puede evaluar la capacidad de aquel de cumplir con las obligaciones derivadas del acuerdo de apoyo. Adicionalmente, el auditor puede solicitar confirmación escrita de los términos y las condiciones establecidas para dicho apoyo, así como de la intención o el compromiso del propietario-gerente.

Periodo posterior al de valoración por la dirección (Ref: Apartado 15)

A14. Tal como el apartado 11 requiere, el auditor mantiene una especial atención ante posibles hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de valoración utilizado por la dirección y que pueden poner en duda lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Teniendo en cuenta que el grado de incertidumbre asociada al resultado de un hecho o de una condición aumenta cuanto mayor es la distancia del hecho o la condición en el futuro, al considerar hechos o condiciones de un futuro lejano, los indicios de problemas relacionados con la Empresa en funcionamiento tienen que ser significativos para que el auditor deba considerar llevar a cabo actuaciones adicionales. Si se identifican dichos hechos o condiciones, puede resultar necesario que el auditor solicite a la dirección que evalúe la significatividad potencial del hecho o de la condición sobre su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En dichas circunstancias resultan de aplicación los procedimientos del apartado 16.

A15. Aparte de indagar ante la dirección, el auditor no tiene la responsabilidad de aplicar otros procedimientos de auditoría para identificar hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento con posterioridad al periodo objeto de la valoración de la dirección, el cual, como se indica en el apartado 13, deberá ser de al menos doce meses a contar desde la fecha de los estados financieros.

Procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifican hechos o condiciones (Ref: Apartado 16)

A16. Entre los procedimientos de auditoría que son relevantes para el requerimiento del apartado 16 se encuentran los siguientes:

- El análisis y la discusión con la dirección de los pronósticos de flujos de efectivo y de beneficios y otros pronósticos relevantes.
- El análisis y la discusión de los últimos estados financieros intermedios disponibles de la entidad.
- La lectura de los términos de los empréstitos y de los contratos de préstamo, así como la determinación de si alguno de ellos se ha incumplido.
- La lectura de las actas de las reuniones de los accionistas, de los responsables del gobierno de la entidad y de los comités relevantes en busca de referencias a dificultades financieras.
- La indagación ante los asesores jurídicos de la entidad sobre la existencia de litigios

y de reclamaciones, así como sobre la razonabilidad de las valoraciones realizadas por la dirección de sus resultados y la estimación de sus repercusiones financieras.

- La confirmación de la existencia, legalidad y exigibilidad de los acuerdos con partes vinculadas y con terceros para proporcionar o mantener apoyo financiero, así como la valoración de la capacidad financiera de dichas partes para proporcionar fondos adicionales.
- La evaluación de los planes de la entidad para atender los pedidos de clientes en suspenso.
- La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con hechos posteriores al cierre para identificar los que reducen la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento o, de otro modo, afectan a dicha capacidad.
- La confirmación de la existencia, de los términos y de lo adecuado de las facilidades de crédito.
- La obtención y revisión de informes de actuaciones de las autoridades reguladoras.
- La determinación de lo adecuado del fundamento de cualquier enajenación de activos planificada.

Evaluación de los planes de actuaciones futuras de la dirección (Ref: Apartado 16(b))

A17. La evaluación de los planes de acciones futuras de la dirección puede incluir la indagación ante la dirección sobre sus planes de actuaciones futuras; por ejemplo, sus planes de liquidar activos, de tomar dinero prestado o de renegociar la deuda, de reducir o de posponer gastos, o de aumentar capital.

Periodo de la valoración realizada por la dirección (Ref: Apartado 16(c))

A18. Adicionalmente a los procedimientos que el apartado 16(c) requiere, el auditor puede comparar:

- la información financiera prospectiva relativa a periodos anteriores recientes con los resultados históricos; y
- la información financiera prospectiva relativa al periodo actual con los resultados obtenidos hasta la fecha.

A19. Cuando las hipótesis de la dirección comporten un apoyo continuado de terceros, ya sea a través de la subordinación de préstamos, de compromisos de mantener o de proporcionar financiación adicional, o de garantías, y dicho apoyo sea importante para la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor puede considerar la necesidad de solicitar confirmación escrita (incluidos los términos y las condiciones) de dichos terceros y obtener evidencia de su capacidad para proporcionar dicho apoyo.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 16(e))

A20. El auditor puede considerar adecuado obtener manifestaciones escritas específicas más allá de las que se requieren en el apartado 16 para fundamentar la evidencia de auditoría obtenida en relación con los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la Empresa en funcionamiento y con la viabilidad de dichos planes.

Conclusiones del auditor

Incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 18)

A21. La expresión “incertidumbre material” se emplea en la NIC 1 al tratar las incertidumbres

relacionadas con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que deberían revelarse en los estados financieros. En algunos otros marcos de información financiera, la expresión “incertidumbre significativa” se emplea en circunstancias similares.

Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones y existe una incertidumbre material

A22. El apartado 18 explica que existe una incertidumbre material cuando la magnitud del impacto potencial de los hechos o condiciones y la probabilidad de que ocurra son tales que es necesaria una adecuada revelación para lograr la presentación fiel (en el caso de marcos de imagen fiel) o para que los estados financieros no induzcan a error (en el caso de marcos de cumplimiento). El apartado 18 requiere que el auditor concluya si existe una incertidumbre material independientemente de si el marco de información financiera aplicable define la incertidumbre material y del modo en el que se define.

A23. El apartado 19 requiere que el auditor determine si la información revelada en los estados financieros trata las cuestiones expuestas en dicho apartado. El auditor ha de realizar esta determinación además de determinar si la información revelada sobre una incertidumbre material requerida por el marco de información financiera aplicable es adecuada. La información a revelar requerida por algunos marcos de información financiera que es adicional a las cuestiones expuestas en el apartado 19 puede incluir revelaciones sobre:

- la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de los hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones o
- los juicios significativos formulados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Algunos marcos de información financiera pueden proporcionar orientaciones adicionales con respecto a la toma en consideración por la dirección de la magnitud del impacto potencial de los principales hechos o condiciones y de la probabilidad y momento de su ocurrencia.

*Información revelada adecuadamente cuando se han identificado hechos o condiciones pero no existe una incertidumbre materia*l (Ref: Apartado 20)

A24. Incluso cuando no existe una incertidumbre material, el apartado 20 requiere que el auditor evalúe, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, si los estados financieros revelan de manera adecuada los hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Algunos marcos de información financiera pueden tratar la información a revelar acerca de:

- los principales hechos o condiciones;
- la evaluación realizada por la dirección de la significatividad de dichos hechos o condiciones relacionados con la capacidad de la entidad para cumplir con sus obligaciones;
- los planes de la dirección para mitigar el efecto de dichos hechos o condiciones o
- los juicios significativos formulados por la dirección en su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

A25. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel incluye tener en cuenta la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros y si los estados financieros, así como sus notas explicativas, representan las

transacciones y hechos subyacentes de un modo que logren la presentación fiel[13]. Según los hechos y circunstancias, el auditor puede determinar que es necesario revelar información adicional para lograr la presentación fiel. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pero, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, el auditor concluye que no existe una incertidumbre material y el marco de información financiera aplicable no requiere explícitamente que se revele información en relación con esas circunstancias.

Implicaciones para el informe de auditoría

Uso inadecuado del principio contable de empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 21)

A26. Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada, será aplicable el requerimiento del apartado 21 que establece que el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), con independencia de que los estados financieros revelen o no la utilización inadecuada por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento.

A27. Cuando la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento no es adecuada teniendo en cuenta las circunstancias, se podrá requerir a la dirección, o esta podrá elegir, preparar los estados financieros utilizando otro principio (por ejemplo, el principio de liquidación). El auditor puede realizar una auditoría de dichos estados financieros siempre que determine que el principio alternativo es aceptable en esas circunstancias. El auditor puede expresar una opinión no modificada sobre dichos estados financieros, siempre que la información revelada acerca del principio contable que se ha utilizado para preparar los estados financieros sea adecuada, si bien puede considerar apropiado o necesario incluir un párrafo de énfasis en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[14] para llamar la atención del usuario sobre el principio alternativo y sobre los motivos de su utilización.

*Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre materia*l (Ref: Apartados 22–23)

A28. El hecho de que se haya identificado una incertidumbre material es una cuestión importante para que los usuarios comprendan los estados financieros. La utilización de una sección separada con un título que se refiera al hecho de que existe una incertidumbre material relativa a la Empresa en funcionamiento alerta a los usuarios sobre esta circunstancia.

A29. En el anexo de esta NIA se pueden ver ejemplos de las declaraciones que se deben incluir en el informe de auditoría sobre los estados financieros cuando el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones incluidos en el anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

A30. En el apartado 22 se establece la información mínima que se debe presentar en el informe de auditoría en cada una de las circunstancias que se describen. El auditor puede proporcionar información adicional para complementar las declaraciones requeridas, por ejemplo para explicar:

- que la existencia de una incertidumbre material es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros[15] o

---

[13] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartado 14

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

[15] NIA 706 (Revisada), apartado A2

- el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría (véase también el apartado A1).

Se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material (Ref: Apartado 22)

A31. El ejemplo 1 del anexo de esta NIA es una ilustración de un informe de auditoría cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización por la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros. El anexo de la NIA 700 (Revisada) también incluye ejemplos de redacción de la descripción que se debe incluir en relación con la Empresa en funcionamiento en el informe de auditoría de todas las entidades, de las responsabilidades respectivas de los responsables de los estados financieros y del auditor en relación con la Empresa en funcionamiento.

No se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material (Ref: Apartado 23)

A32. Los ejemplos 2 y 3 del anexo de esta NIA muestran informes de auditoría con una opinión con salvedades y con una opinión desfavorable (adversa), respectivamente, cuando el auditor ha obtenido evidencia suficiente y adecuada con respecto a lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento, pero no se revela adecuadamente en los estados financieros la existencia de una incertidumbre material.

A33. En una situación en la que existan varias incertidumbres que sean significativas para los estados financieros en su conjunto, el auditor puede considerar adecuado, en casos extremadamente poco frecuentes, denegar la opinión (abstenerse de opinar) en lugar de incluir las declaraciones requeridas por el apartado 22. La NIA 705 (Revisada) proporciona orientaciones sobre esta cuestión[16].

Comunicación con reguladores (Ref: Apartados 22–23)

A34. Cuando el auditor de una entidad regulada considera que puede ser necesario incluir una referencia a cuestiones de Empresa en funcionamiento en el informe de auditoría, puede ocurrir que el auditor esté obligado a comunicarse con las pertinentes autoridades reguladoras, de vigilancia o supervisoras.

Falta de disposición de la dirección para realizar o ampliar su valoración (Ref: Apartado 24)

A35. En determinadas circunstancias, el auditor puede considerar necesario solicitar a la dirección que realice o amplíe su valoración. Si la dirección no está dispuesta a hacerlo, puede ser adecuada una opinión con salvedades o la denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría, debido a que puede no ser posible que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, tal como la referente a la existencia de planes elaborados por la dirección o a la existencia de otros factores mitigantes.

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 que existe una incertidumbre material y que se revela adecuadamente en los estados financieros.

---

[16] NIA 705 (Revisada), apartado 10

- 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**[17]).
- **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**[18]**.**
- **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.

---

17 NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

18 NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[19]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota XXX de los estados financieros que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento*, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.*]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

---

[19] 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 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[20]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)[21].]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)*[5].]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

Ejemplo 2 – Opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En la Nota yy de los estados financieros se explica la magnitud de los acuerdos de financiación, el vencimiento y el importe total de la financiación; sin embargo, los estados financieros no incluyen un análisis del impacto o de la disponibilidad de refinanciación ni califican esta situación como una incertidumbre material.**
- **Los estados financieros contienen incorrecciones materiales debido a la revelación**

---

[20] 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.

[21] 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.

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[22]

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 requerimien-

[22] 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”.

tos. 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[23]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).* [24]]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)*[8].]

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*

---

[23] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[24] 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.

proceda en la jurisdicción de que se trate]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

Ejemplo 3 – Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando existe una incertidumbre material y no se revela adecuadamente en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y la Sociedad está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Los estados financieros no revelan la información requerida en relación con la incertidumbre material. Se expresa una opinión desfavorable (adversa) debido a que los efectos sobre los estados financieros de dicha omisión son materiales y generalizados.**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[25]

Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la omisión de la información mencionada en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

Los acuerdos de financiación de la Sociedad expiraron y los importes pendientes deberían haberse pagado el 31 de diciembre de 20X1. La Sociedad no ha podido renegociar ni obtener financiación sustitutiva y está planteándose la posibilidad de solicitar el concurso de acreedores. Esta situación indica que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Los estados financieros no revelan adecuadamente este hecho.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 7 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión desfavorable (adversa) que también afecta a la otra información.*]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[26]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)* [27]].

---

[25] 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”.

[26] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[27] 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

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*]

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.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 580

MANIFESTACIONES ESCRITAS

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-2

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría..... 3-4

Fecha de entrada en vigor 5

Objetivos 6

Definiciones 7-8

Requerimientos

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas..... 9

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección 10-12

Otras manifestaciones escritas 13

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos 14

Forma de las manifestaciones escritas 15

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas..... 16-20

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría..... A1

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas..... A2-A6

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección A7-A9

Otras manifestaciones escritas A10-A13

Comunicación de una cantidad umbral A14

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos A15-A18

Forma de las manifestaciones escritas A19-A21

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad A22

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas A23-A27

Anexo 1: Lista de NIA que contienen requerimientos sobre manifestaciones escritas

Anexo 2: Ejemplo de carta de manifestaciones

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 580, *Manifestaciones escritas*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor, en una auditoría de estados financieros, de obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.

2. En el anexo 1 se incluye una lista de otras NIA que contienen requerimientos específicos de manifestaciones escritas sobre materias objeto de análisis. Los requerimientos específicos de manifestaciones escritas de otras NIA no limitan la aplicación de esta NIA.

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría

3. La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que se basa su opinión[1]. 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:

---

[1] NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 5 (c)

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

8. A efectos de esta NIA, las referencias a "la dirección" deben entenderse realizadas a "la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad". Asimismo, en el caso de un marco de imagen fiel, la dirección es responsable de la preparación y presentación *fiel* de los estados financieros o de la preparación de estados financieros que *expresen la imagen fiel*, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Requerimientos

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas

9. El auditor solicitará manifestaciones escritas a los miembros de la dirección que tengan las responsabilidades adecuadas sobre los estados financieros y conocimientos de las cuestiones de que se trate. (Ref: Apartados A2–A6)

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[2]. (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[3], 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

---

[2] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 6(b)(i)

[3] NIA 210, apartado 6(b)(iii)

los que se refiere el informe de auditoría. (Ref: Apartados A15–A18)

Forma de las manifestaciones escritas

15. Las manifestaciones escritas adoptarán la forma de una carta de manifestaciones dirigida al auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por los apartados 10 u 11, no será necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones. (Ref: Apartados A19–A21)

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas y manifestaciones escritas solicitadas y no proporcionadas

Dudas sobre la fiabilidad de las manifestaciones escritas

16. Si el auditor tiene reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, determinará el efecto que dichas reservas pueden tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref: Apartados A24–A25)

17. En especial, si las manifestaciones escritas son incongruentes con otra evidencia de auditoría, el auditor aplicará procedimientos de auditoría para intentar resolver la cuestión. Si la cuestión no se resuelve, el auditor reconsiderará la valoración de la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o su compromiso con ellos o su cumplimiento, y determinará el efecto que esto puede tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia de auditoría en general. (Ref: Apartado A23)

18. Si el auditor llega a la conclusión de que las manifestaciones escritas no son fiables, adoptará todas las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[4], teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 20 de esta NIA.

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

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

11. (Ref: Apartados A26–A27)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Manifestaciones escritas como evidencia de auditoría (Ref: Apartado 3)

A1. Las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia de auditoría. El hecho de que la dirección modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas puede alertar al auditor sobre la posibilidad de que existan una o más cuestiones significativas. Asimismo, la solicitud de manifestaciones escritas, en lugar de verbales, en muchos casos puede llevar a la dirección a considerar dichas cuestiones de una forma más rigurosa, lo que mejora la calidad de las manifestaciones.

Miembros de la dirección a los que se solicitan manifestaciones escritas (Ref: Apartado 9)

A2. Las manifestaciones escritas se solicitan a los responsables de la preparación de los estados financieros. Estas personas pueden variar en función de la estructura de gobierno de la entidad y de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables; no obstante, la dirección (más que los responsables del gobierno de la entidad) es a menudo la parte responsable. Por consiguiente, pueden solicitarse manifestaciones escritas al presidente ejecutivo y al director financiero de la entidad, o a las personas con cargos equivalentes en aquellas entidades en las que no se utilicen dichas denominaciones. En algunas circunstancias, sin embargo, otras partes, como los responsables del gobierno de la entidad, son también responsables de la preparación de los estados financieros.

A3. Debido a su responsabilidad en la preparación de los estados financieros, y sus responsabilidades relativas a la gestión del negocio de la entidad, sería de esperar que la dirección tuviera conocimiento suficiente del proceso seguido por la entidad para la preparación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en los mismos, en los que basar las manifestaciones escritas.

A4. No obstante, en algunos casos la dirección puede decidir realizar indagaciones entre otras personas que participen en la preparación y presentación de los estados financieros y de las afirmaciones contenidas en éstos, incluidas las personas que tengan conocimientos especializados relativos a las cuestiones sobre las que se solicitan las manifestaciones escritas. Estas personas pueden ser, entre otras:

- Un actuario responsable de mediciones contables que se determinen actuarialmente.
- Ingenieros empleados que puedan tener responsabilidad y conocimientos especializados sobre mediciones de obligaciones medioambientales.
- Asesores internos que puedan proporcionar información esencial para las provisiones por reclamaciones judiciales.

A5. En algunos casos, la dirección puede incluir en las manifestaciones escritas un lenguaje limitativo, en el sentido de que las manifestaciones se realizan según su leal saber y entender. Es razonable que el auditor acepte dicha redacción cuando tenga el convencimiento de que las manifestaciones se realizan por quienes tienen las responsabilidades y los conocimientos adecuados sobre las cuestiones incluidas en las manifestaciones.

A6. El auditor, con el fin de reforzar la necesidad de que la dirección realice manifestaciones fundadas, puede solicitar que la dirección incluya en las manifestaciones escritas una confirmación de que ha realizado las indagaciones que ha considerado adecuadas para estar en posición de realizar las manifestaciones escritas solicitadas. No se espera que dichas indagaciones requieran, por lo general, un proceso interno formal que vaya más allá de los que ya estén establecidos por la entidad.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (Ref: Apartados 10-11)

A7. La evidencia de auditoría obtenida durante la realización de la auditoría con respecto al cumplimiento por la dirección de las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11 no es suficiente si no se obtiene confirmación de la dirección de que considera que ha cumplido dichas responsabilidades. Esto se debe a que el auditor no puede juzgar, basándose sólo en otra evidencia de auditoría, si la dirección ha preparado y presentado los estados financieros, así como si ha proporcionado información al auditor, sobre la base del reconocimiento acordado y de la comprensión de sus responsabilidades. Por ejemplo, el auditor no podría concluir que la dirección le ha proporcionado toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría sin haberlo preguntado y sin haber recibido confirmación a este respecto.

A8. Las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 10 y 11 parten del reconocimiento y de la comprensión, por parte de la dirección, de sus responsabilidades, reconocimiento realizado por la dirección en los términos del encargo de auditoría, solicitándole confirmación de que las ha cumplido. El auditor también puede pedir a la dirección que vuelva a confirmar en manifestaciones escritas el reconocimiento y la comprensión de sus responsabilidades. Esto es habitual en algunas jurisdicciones, pero puede ser especialmente adecuado, en cualquier caso, cuando:

- las personas que firmaron los términos del encargo de auditoría en nombre de la entidad ya no tengan las responsabilidades relevantes;
- los términos del encargo de auditoría se hubieran preparado en un ejercicio anterior;
- exista algún indicio de que la dirección malinterpreta dichas responsabilidades; o
- hubiera habido cambios de circunstancias que lo hicieran adecuado.

De forma congruente con el requerimiento de la NIA 210[5], esta nueva confirmación de la dirección sobre el reconocimiento y la comprensión de sus responsabilidades no se realiza sin perjuicio del leal saber y entender de la dirección (según lo indicado en el apartado A5 de esta NIA).

Consideraciones específicas para entidades del sector público

A9. Los mandatos de auditoría de los estados financieros de entidades del sector público pueden ser más amplios que los de otras entidades. En consecuencia, la premisa relativa a las responsabilidades de la dirección, a partir de la cual se realiza la auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público, puede dar lugar a manifestaciones escritas adicionales. Estas pueden incluir manifestaciones escritas que confirmen que las transacciones y hechos se han realizado de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones.

Otras manifestaciones escritas (Ref: Apartado 13)

Manifestaciones escritas adicionales sobre los estados financieros

A10. Además de las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 10, el auditor puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas sobre los estados financieros. Dichas manifestaciones escritas pueden complementar la manifestación escrita requerida por el apartado 10, pero no forman parte de ella. Puede tratarse de manifestaciones sobre lo siguiente:

- si la selección y la aplicación de políticas contables son adecuadas; y

---

[5] NIA 210, apartado 6(b)

- 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[6]. El auditor puede determinar un umbral a partir del cual las incorrecciones no puedan considerarse claramente insignificantes. Del mismo modo, el auditor puede considerar la posibilidad de comunicar a la dirección un umbral a efectos de las manifestaciones escritas solicitadas.

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos (Ref: Apartado 14)

A15. Debido a que las manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría necesaria, la

[6] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 5

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[7].

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[8]. El auditor puede haber identificado cuestiones significativas relacionadas con la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento y, no obstante, haber llegado a la conclusión de que las manifestaciones escritas son fiables. En este caso, la cuestión significativa se documenta de conformidad con la NIA 230.

Manifestaciones escritas sobre las responsabilidades de la dirección (Ref: Apartado 20)

A26. Tal y como se explica en el apartado A7, el auditor no puede juzgar solamente a partir de otra evidencia de auditoría si la dirección ha cumplido las responsabilidades a las que se refieren los apartados 10 y 11. Por ello, si, como se describe en el apartado 20(a), el auditor concluye que las manifestaciones escritas sobre estas cuestiones no son fiables, o si la dirección no le proporciona dichas manifestaciones escritas, el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Los posibles efectos sobre los estados financieros de dicha imposibilidad no se limitan a elementos, cuentas o partidas concretas de los estados financieros, sino que son generalizados. La NIA 705 (Revisada) requiere al auditor que, en dichas circunstancias, deniegue la opinión sobre los estados financieros[9].

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

---

7 NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16(c)(ii)

8 NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8(c) y 10

9 NIA 705 (Revisada), apartado 9

preparado de conformidad con dicho marco. El requerimiento del apartado 20 no es de aplicación porque el auditor concluyó que la dirección ha proporcionado manifestaciones escritas fiables. Sin embargo, se requiere al auditor que considere el efecto del incumplimiento sobre la opinión en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

- La manifestación escrita sobre la responsabilidad de la dirección de proporcionar al auditor toda la información relevante acordada en los términos del encargo de auditoría puede poner de manifiesto que la dirección considera que, excepto la información que ha sido destruida en un incendio, ha proporcionado al auditor dicha información. El requerimiento del apartado 20 no es de aplicación porque el auditor concluyó que la dirección ha proporcionado manifestaciones escritas fiables. Sin embargo, se requiere que el auditor considere los efectos de generalización que la información destruida en el incendio tiene sobre los estados financieros y el efecto sobre la opinión en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

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 lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartado 40
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* – apartado 17
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartado 14
- NIA 501, *Evidencia de auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas* – apartado 12
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 37
- NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 26
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartado 9
- NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento* – apartado 16(e)
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos* – apartado 9
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartado 13(c)

Anexo 2

(Ref: Apartado A21)

Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por esta y por otras NIA. En este ejemplo se supone que el marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera, que el requerimiento de la NIA 570 (Revisada)[1] de obtener manifestaciones escritas no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor) (Fecha)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX[2], a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros *expresan la imagen fiel* (o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,) de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Confirmamos que (*según nuestro leal saber y entender, tras haber realizado las indagaciones que hemos considerado necesarias a los efectos de informarnos adecuadamente*):

Estados financieros

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera; en concreto, los estados financieros *expresan la imagen fiel* (o se presentan fielmente), de conformidad con dichas Normas.
- Los métodos, datos y las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son adecuados para alcanzar el reconocimiento, medición o revelación razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. (NIA 540 (Revisada))
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de las Normas Internacionales de Información Financiera. (NIA 550)
- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que las Normas Internacionales de Información Financiera exigen un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados. (NIA 560)
- Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, ni individualmente ni de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Se adjunta a la carta de manifestaciones una lista de las incorrecciones no corregidas. (NIA 450)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar adecuada (véase el apartado A10 de esta NIA).]

Información proporcionada

---

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

[2] Cuando el auditor informe sobre más de un periodo, ajustará la fecha de modo que la carta se refiera a todos los periodos cubiertos por el informe de auditoría.

- Les hemos proporcionado[3]:
  - 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 (Revisada))
- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tenemos conocimiento. (NIA 550)
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar necesaria (véase el apartado A11 de esta NIA).]

La Dirección

[3] Si el auditor ha incluido otras cuestiones en relación con las responsabilidades de la dirección en la carta de encargo de la auditoría de conformidad con la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, se puede considerar incluir esas cuestiones en las manifestaciones escritas de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 600 (REVISADA)

CONSIDERACIONES ESPECIALES-AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE GRUPOS (INCLUIDO EL TRABAJO DE LOS AUDITORES DE COMPONENTES)

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2023)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA ..... 1 -11

Fecha de entrada en vigor 12

Objetivos 13

Definiciones 14–15

Requerimientos

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del Grupo..... 16

Aceptación y continuidad 17–21

Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo ..... 22 -29

Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo 30–32

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material 33–34

Importancia relativa 35–36

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material 37–44

Evaluación de las comunicaciones del auditor del componente y de la adecuación de su trabajo 45–48

Hechos posteriores al cierre 49–50

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida 51–52

Informe de auditoría 53

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo 54–58

Documentación 59

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA A1–A18

Definiciones A19–A28

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo A29–A31

Aceptación y continuidad A32–A46

Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo A47–A87

Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo A88–A107

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material A108–A115

Importancia relativa A116–A123

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material A124–A143

Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo..... ..... A144–A149

Hechos posteriores al cierre A150

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida 151–A156

Informe de auditoría A157–A158

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo A159–A165

Documentación A166–A182

Anexo 1: Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo

Anexo 2: Conocimiento del sistema de control interno del grupo

Anexo 3: Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 (Revisada), *Consideraciones especiales–Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo (una auditoría de un grupo). Esta NIA trata de las consideraciones particulares aplicables a una auditoría de un grupo, incluido en aquellas circunstancias en las que participan auditores de componentes. Los requerimientos y orientaciones de esta NIA se refieren o amplían la aplicación de otras NIA aplicables a la auditoría de un grupo, en especial la NIA 220 (Revisada)[1], NIA 230[2], NIA 300[3], NIA 315 (Revisada 2019)[4] y NIA 330[5]. (Ref: Apartados A1–A2)

2. Los estados financieros de un grupo incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación, como se describe en el apartado 14(k). El término proceso de consolidación, tal como se utiliza en esta NIA, no se refiere solo a la preparación de estados financieros consolidados de conformidad con el marco de información financiera aplicable, sino también a la presentación de estados financieros combinados y a la agregación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio tales como sucursales o divisiones. (Ref: Apartados A3–A5, A27)

3. Como se explica en la NIA 220 (Revisada)[6], esta NIA, adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros distinta de una auditoría de un grupo cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma de auditoría. Por ejemplo, esta NIA puede ser útil cuando participa una persona de otra firma de auditoría para asistir a un recuento físico de existencias, inspeccionar el inmovilizado material o aplicar procedimientos de auditoría en un centro de servicios compartidos en un lugar lejano.

Grupos y componentes

4. Un grupo se puede organizar de diferentes modos. Por ejemplo, un grupo se puede organizar por entidades legales u otras (por ejemplo, una dominante y una o más dependientes, negocios conjuntos o entidades participadas contabilizadas por el método de la participación). Alternativamente, el grupo se puede organizar por áreas geográficas, por otras unidades económicas (incluidas sucursales o divisiones) o por funciones o actividades de negocio. Esta NIA se refiere colectivamente a estos diferentes modos de organización como “entidades o unidades de negocio”. (Ref: Apartado A6)

5. El auditor del grupo determina un enfoque adecuado para la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. A estos efectos, el auditor del grupo aplica su juicio profesional para determinar los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría. Esta determinación se basa en el conocimiento del auditor del grupo del grupo y de su entorno y en otros factores tales como, la capacidad de aplicar procedimientos de auditoría de modo centralizado, la presencia de centros de servicios compartidos o la existencia de sistemas de información y de control interno comunes. (Ref: Apartados A7–

---

1 NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*

2 NIA 230, *Documentación de auditoría*

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

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

5 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

6 NIA 220 (Revisada), apartado A1

A9)

Participación de auditores de componentes

6. La NIA 220 (Revisada)[7] requiere que el socio del encargo determine que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados de manera oportuna. En una auditoría de un grupo, los recursos también pueden incluir auditores de componentes. En consecuencia, esta NIA requiere que el auditor del grupo determine la naturaleza, momento y extensión de la participación de auditores de componentes.

7. El auditor del grupo puede involucrar a auditores de componentes para que proporcionen información o para que realicen trabajo de auditoría para cumplir los requerimientos de esta NIA. Es posible que los auditores de componentes tengan más experiencia en los componentes y sus entornos (incluidas las disposiciones legales y reglamentarias locales, las prácticas empresariales, el idioma y la cultura) y un conocimiento más profundo de estos que el auditor del grupo. En consecuencia, los auditores de componentes pueden participar en todas las fases de la auditoría del grupo como ocurre con frecuencia. (Ref: Apartados A10–A11)

8. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección[8]. El riesgo de detección en una auditoría de un grupo incluye el riesgo de que un auditor de un componente pueda no detectar una incorrección en la información financiera de un componente que pueda dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo y el riesgo de que el auditor del grupo pueda no detectar dicha incorrección. En consecuencia, esta NIA requiere una participación suficiente y adecuada del socio del encargo del grupo o del auditor del grupo, según corresponda, en el trabajo de los auditores de componentes y resalta la importancia de una comunicación recíproca entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes. Además, esta NIA explica las cuestiones que el auditor del grupo tiene en cuenta para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartados A12–A13)

Escepticismo profesional

9. De conformidad con la NIA 200[9], se requiere que el equipo del encargo planifique y ejecute la auditoría del grupo con escepticismo profesional y aplicar el juicio profesional. La adecuada aplicación del escepticismo profesional se puede demostrar a través de las actuaciones y comunicaciones del equipo del encargo, incluido resaltar la importancia de que cada miembro del equipo del encargo aplique el escepticismo profesional durante toda la auditoría del grupo. Dichas actuaciones y comunicaciones pueden incluir medidas específicas para mitigar los impedimentos que pueden afectar negativamente a la adecuada aplicación del escepticismo profesional. (Ref: Apartados A14–A18)

Graduación

10. Esta NIA se dirige a todas las auditorías de grupos, independientemente de su dimensión o complejidad. Sin embargo, los requerimientos de esta NIA se deben aplicar en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de cada auditoría de grupo. Por ejemplo, cuando una

---

7 NIA 220 (Revisada), apartado 25

8 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A34

9 NIA 200, apartados 15– 16

auditoría de un grupo es realizada en su totalidad por el auditor del grupo, algunos requerimientos de esta NIA no son relevantes porque están sujetos a la participación de auditores de componentes. Esto puede darse cuando el auditor del grupo puede aplicar procedimientos de auditoría centralizadamente o puede aplicar procedimientos en los componentes sin la participación de auditores de componentes. Las orientaciones de los apartados A119 y a120 también pueden ser de utilidad en la aplicación de esta NIA en estas circunstancias.

Responsabilidades del socio del encargo del grupo y del auditor del grupo

11. El socio del encargo del grupo sigue siendo responsable último y, por lo tanto, debe rendir cuentas del cumplimiento de los requerimientos de esta NIA. La expresión “el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de...” o “el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de...” se utiliza en los requerimientos cuando se permite que el socio del encargo del grupo o el auditor del grupo, respectivamente, asigne el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo con la cualificación o la experiencia adecuadas, incluidos auditores de componentes. En el caso de otros requerimientos, esta NIA establece expresamente que el requerimiento o la responsabilidad han de cumplirse por el socio del encargo del grupo o por el auditor del grupo, según corresponda, y que estos pueden obtener información de la firma de auditoría o de otros miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A29)

Fecha de entrada en vigor

12. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros de grupos correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2023.

Objetivos

13. Los objetivos del auditor son:

    (a) con respecto a la aceptación y continuidad del encargo de auditoría del grupo, determinar si puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo;

    (b) identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, y planificar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder adecuadamente a esos riesgos valorados;

    (c) participar de modo suficiente y adecuado en el trabajo de los auditores de componentes durante toda la auditoría del grupo, incluyendo la comunicación clara del alcance y momento de realización de su trabajo, así como la evaluación de los resultados de ese trabajo; y

    (d) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados, incluido con respecto al trabajo realizado por auditores de componentes, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.

Definiciones

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

(a) Riesgo de agregación: la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa fijada para los estados financieros en su conjunto (Ref: Apartado A19)

(b) Componente: una entidad, unidad de negocio, función o actividad de negocio, o alguna combinación de estas, que el auditor del grupo establezca con el fin de planificar y aplicar procedimientos de auditoría en una auditoría de un grupo. (Ref: Apartado A20)

(c) Auditor del componente: un auditor que realiza trabajo de auditoría en relación con un componente para la auditoría del grupo. El auditor de un componente es parte del equipo del encargo[10] en la auditoría de un grupo. (Ref: Apartados A21–A23)

(d) Dirección del componente: la dirección responsable de un componente. (Ref: Apartado A24)

(e) Importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes: importe fijado por el auditor del grupo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo para la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría en relación con un componente.

(f) Grupo: entidad para la que se preparan estados financieros de grupo.

(g) Auditoría del grupo: la auditoría de los estados financieros del grupo.

(h) Auditor del grupo: el socio del encargo del grupo y los miembros del equipo de encargo distintos de los auditores de componentes. El auditor del grupo es responsable de:

  (i) establecer la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;

  (ii) dirigir y supervisar a los auditores de componentes y revisar su trabajo;

  (iii) evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la formación de una opinión sobre los estados financieros del grupo.

(i) Opinión de auditoría del grupo: la opinión de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

(j) Socio del encargo del grupo: el socio del encargo[11] que es responsable de la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A25)

(k) Estados financieros del grupo: los estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. A efectos de esta NIA, el proceso de consolidación incluye: (Ref: Apartados A26–A28)

  (i) consolidación, consolidación proporcional o el método contable de la participación;

  (ii) la presentación en unos estados financieros combinados de la información financiera de entidades o unidades de negocio que no tienen una dominante pero que están bajo control común o una dirección común; o

  (iii) la agregación de la información financiera de entidades o de unidades de

---

10 NIA 220 (Revisada), apartado 12(d)

11 NIA 220 (Revisada), apartado 12(a)

negocio tales como sucursales o divisiones.

(l) Dirección del grupo– La dirección responsable de la preparación de los estados financieros del grupo.

(m) Importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo: importancia relativa[12] con respecto a los estados financieros del grupo en su conjunto, determinada por el auditor del grupo.

15. La referencia en esta NIA al “marco de información financiera aplicable” debe entenderse realizada al marco de información financiera que se aplica a los estados financieros del grupo.

Requerimientos

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo

16. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)[13], se requiere que el socio del encargo del grupo asuma la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría del grupo. A tal efecto, el socio del encargo del grupo: (Ref: Apartados A29–A30)

(a) Asumirá la responsabilidad global de crear un entorno para el encargo de auditoría del grupo que enfatice el comportamiento que se espera de los miembros del equipo del encargo. (Ref: Apartado A31)

(b) Participará de forma suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría del grupo, incluido el trabajo de los auditores de componentes, de tal forma que el socio del encargo del grupo tenga la base para determinar si los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo.

Aceptación y continuidad

17. Antes de la aceptación o continuidad del encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo determinará si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que proporcione una base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A32–A35)

18. Si después de la aceptación o continuidad del encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo concluye que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, considerará los posibles efectos sobre la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A36)

Términos del encargo

19. En la aplicación de la NIA 210[14], el auditor del grupo obtendrá la confirmación de la dirección del grupo de que esta reconoce y comprende su responsabilidad de proporcionar al equipo del encargo: (Ref: Apartado A37)

(a) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección del grupo que sea relevante para la preparación de los estados financieros del grupo, tal como registros, documentación y otras cuestiones;

---

12 NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartados 9-11

13 NIA 220 (Revisada), apartado 13

14 NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* - apartados 6(b) y 8(b)

(b) información adicional que pueda solicitar el equipo del encargo a la dirección del grupo o a la dirección de los componentes para los fines de la auditoría del grupo; y

(c) acceso sin restricciones a las personas del grupo de las cuales el equipo del encargo considere necesario obtener evidencia de auditoría.

Restricciones al acceso a información o a personas fuera del control de la dirección del grupo

20. Si el socio del encargo del grupo concluye que la dirección del grupo no puede proporcionar al equipo del encargo acceso a información o un acceso no restringido a personas dentro del grupo debido a restricciones que están fuera del control de la dirección del grupo, el socio del encargo del grupo considerará los posibles efectos en la auditoría del grupo. (Ref: Apartados A38–A46)

Restricciones al acceso a información o a personas, impuestas por la dirección del grupo

21. Si el socio del encargo del grupo concluye que: (Ref: Apartados A43–A46)

(a) al auditor del grupo no le va a ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a restricciones impuestas por la dirección del grupo; y

(b) el posible efecto de esta limitación producirá una denegación de opinión sobre los estados financieros del grupo,

el socio del encargo del grupo:

(i) en el caso de un encargo inicial, no aceptará el encargo, o, en caso de un encargo recurrente, renunciará al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan; o

(ii) cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rehusar un encargo o cuando la renuncia al encargo no sea posible por otro motivo, una vez realizada la auditoría de los estados financieros del grupo hasta donde le haya sido posible, denegará la opinión sobre los estados financieros del grupo.

Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo

22. En la aplicación de la NIA 300[15], el auditor del grupo establecerá, y actualizará según sea necesario, una estrategia global de auditoría del grupo y desarrollará un plan de auditoría del grupo. A tal efecto, el auditor del grupo determinará: (Ref: Apartados A47–A50)

(a) los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría; y (Ref: Apartado A51)

(b) los recursos necesarios para realizar el encargo de auditoría del grupo, incluidos la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes. (Ref: Apartados A52–A56)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

23. Al establecer la estrategia global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo, el socio del encargo del grupo evaluará si el auditor del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente de manera suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A57)

24. Como parte de la evaluación del apartado 23, el auditor del grupo solicitará al auditor del componente que confirme que colaborará con el auditor del grupo, así como si este realizará el trabajo solicitado por el auditor del grupo. (Ref: Apartado A58)

---

[15] NIA 300, apartados 7–10A

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia

25. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)[16], el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de: (Ref: Apartados A59–A60, A87)

    (a) que los auditores de componentes hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que son aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo; y

    (b) confirmar si los auditores de los componentes conocen y cumplirán los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia.

Recursos para el encargo

26. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)[17], el socio del encargo del grupo: (Ref: Apartados A61–A68)

    (a) determinará que los auditores de los componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente; y

    (b) si la información sobre los resultados del proceso de seguimiento y corrección o de inspecciones externas relativas al auditor del componente ha sido proporcionada por la firma de auditoría del auditor del grupo o puesta a disposición del socio del encargo del grupo de algún otro modo, este determinará la relevancia de dicha información para la determinación que debe realizar el auditor del grupo según el apartado 26(a).

27. El auditor del grupo obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el trabajo a realizar en el componente sin la participación del auditor del componente si:

    (a) el auditor del componente no cumple los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia[18]; o (Ref: Apartados A69–A70)

    (b) el socio del encargo del grupo tiene serias reservas acerca de las cuestiones enumeradas en los apartados 23–26. (Ref: Apartado A71)

Realización del encargo

28. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)[19], el socio del encargo del grupo asumirá la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y de la revisión de su trabajo, teniendo en cuenta: (Ref: Apartados A72–A77)

    (a) las áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019); y

    (b) las áreas de la auditoría de los estados financieros del grupo que implican juicios significativos.

---

16 NIA 220 (Revisada), apartado 17

17 NIA 220 (Revisada), apartados 25 -26

18 NIA 200, apartado 14

19 NIA 220 (Revisada), apartado 29

Comunicaciones con los auditores de componentes

29. El auditor del grupo se comunicará con los auditores de componentes acerca de las responsabilidades que corresponden a cada uno y de las expectativas del auditor del grupo, incluida una expectativa de que las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes tienen lugar en momentos adecuados durante la realización de la auditoría del grupo. (Ref: Apartados A78–A87)

Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo

30. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada)[20], el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de obtener un conocimiento de lo siguiente: (Ref: Apartados A88–A92)

    (a) el grupo y su entorno, incluidos: (Ref: Apartados A93–A95)

        (i) la estructura organizativa del grupo y su modelo de negocio, incluido:

            a. las ubicaciones en las que el grupo lleva a cabo sus operaciones o actividades;

            b. la naturaleza de las operaciones o actividades del grupo y el grado de similitud de estas en el grupo; y

            c. la medida en que el modelo de negocio integra el uso de tecnologías de la información (TI);

        (ii) los factores normativos que tienen un impacto sobre las entidades y unidades de negocio del grupo; y

        (iii) las mediciones utilizadas, interna y externamente para evaluar el resultado financiero de las entidades o unidades de negocio;

    (b) el marco de información financiera aplicable y la coherencia de las políticas y prácticas contables en el grupo; y

    (c) el sistema de control interno del grupo, incluido:

        (i) La naturaleza y extensión de los controles en común; (Ref: Apartados A96–A99, A102)

        (ii) si y, en su caso, el modo en que el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera; (Ref: Apartados A100–A102)

        (iii) el proceso de consolidación utilizado por el grupo, incluidas, en su caso, las consolidaciones de subgrupos y los ajustes de consolidación; y

        (iv) el modo en que la dirección del grupo comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo, así como las correspondientes responsabilidades de información financiera en el sistema de información y otros componentes del sistema de control interno del grupo a la dirección de las entidades o unidades de negocio. (Ref: Apartados A103–A105)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

31. El auditor del grupo comunicará a los auditores de componentes en el momento oportuno: (Ref: Apartado A106)

---

[20] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27

(a) cuestiones que el auditor del grupo determina que son relevantes para el diseño o realización por el auditor del componente de procedimientos de valoración del riesgo a efectos de la auditoría del grupo;

(b) en la aplicación de la NIA 550[21], las relaciones o transacciones con partes vinculadas identificadas por la dirección del grupo y cualquier otra parte vinculada de la que tiene conocimiento el auditor del grupo, que son relevantes para el trabajo del auditor del componente; y (Ref: Apartado A107)

(c) en la aplicación de la NIA 570 (Revisada)[22] los hechos o condiciones identificadas por la dirección del grupo que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento que sean relevantes para el trabajo del auditor del componente.

32. El auditor del grupo solicitará a los auditores de componentes que comuniquen en el momento oportuno:

(a) cuestiones relacionadas con la información financiera del componente que el auditor del componente determine que son relevantes para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude o error;

(b) relaciones con partes vinculadas que no hayan sido previamente identificadas por la dirección del grupo o por el auditor del grupo; y Apartado A107)

(c) cualquier hecho o condición identificado por el auditor del componente que pueda generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

33. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[23], sobre la base del conocimiento adquirido en el apartado 30, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los relativos al proceso de consolidación. (Ref: Apartados A108–A113)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

34. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[24], el auditor del grupo evaluará si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración de riesgos realizados por el auditor del grupo y por los auditores de componentes proporcionan una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. (Ref: Apartados A114–A115)

Importancia relativa

35. En la aplicación de la NIA 320[25] y la NIA 450[26], cuando determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros del grupo están desagregados entre componentes, a efectos de la planificación y aplicación de

---

21 NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado 17

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

23 NIA 315 (Revisada 2019), apartados 28– 34

24 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 35

25 NIA 320, apartado 11

26 NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 5

procedimientos de auditoría, el auditor del grupo determinará:

(a) La importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes. Para reducir el riesgo de agregación, dicho importe será inferior a la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo. (Ref: Apartados A116–A120)

(b) El umbral a partir del cual las incorrecciones identificadas en la información financiera del componente se deben comunicar al auditor del grupo. Dicho umbral no superará el importe que se considera claramente insignificante para los estados financieros del grupo. (Ref: Apartado A121)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

36. El auditor del grupo comunicará al auditor del componente los importes que se determinen de conformidad con el apartado 35. (Ref: Apartados A122–A123)

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

37. En la aplicación de la NIA 330[27], el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar, así como de determinar los componentes donde se aplicarán procedimientos de auditoría posteriores y de la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar en esos componentes. (Ref: Apartados A124–A139)

Proceso de consolidación

38. El auditor del grupo asumirá la responsabilidad de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo derivados del proceso de consolidación. Esto incluirá: (Ref: Apartado A140)

(a) evaluar si todas las entidades y unidades de negocio han sido incluidas en los estados financieros del grupo como requiere el marco de información financiera aplicable y, en su caso, el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con las consolidaciones de subgrupos.

(b) evaluar la integridad, exactitud y lo adecuado de los ajustes y las reclasificaciones de consolidación; (Ref: Apartado A141)

(c) evaluar si los juicios aplicados por la dirección en el proceso de consolidación dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y

(d) responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo derivados del proceso de consolidación debidos a fraude.

39. Si la información financiera de una entidad o unidad de negocio no ha sido preparada de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo, el auditor del grupo evaluará si la información financiera ha sido ajustada adecuadamente a efectos de la preparación y presentación de los estados financieros del grupo.

40. Si los estados financieros del grupo incluyen la información financiera de una entidad o unidad de negocio con una fecha de cierre distinta de la fecha de cierre del grupo, el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de evaluar si dichos estados financieros han sido

---

[27] NIA 330, apartados 6– 7

adecuadamente ajustados de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

41. Cuando el auditor del grupo involucra a auditores de componentes en el diseño o en la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, se comunicará con el auditor del componente sobre cuestiones que el auditor del grupo o el auditor del componente determinen que son relevantes para el diseño de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo.

42. Para áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o para riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019), sobre los que un auditor de un componente está determinando los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar, el auditor del grupo evaluará lo adecuado del diseño y de la aplicación de dichos procedimientos de auditoría posteriores. (Ref: Apartado A142)

43. Cuando los auditores de componentes apliquen procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, el auditor del grupo determinará la naturaleza y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A143)

44. El auditor del grupo determinará si la información financiera identificada en la comunicación del auditor de un componente (véase el apartado 45(a)) es la información financiera que se ha incorporado a los estados financieros del grupo.

Evaluación de las comunicaciones del auditor del componente y de la adecuación de su trabajo

45. El auditor del grupo solicitará al auditor del componente que le comunique las cuestiones relevantes para que el auditor del grupo alcance una conclusión en relación con la auditoría del grupo. Esta comunicación incluirá lo siguiente: (Ref: Apartado A144)

    (a) identificación de la información financiera sobre la que se ha solicitado al auditor del componente que aplique procedimientos de auditoría;

    (b) si el auditor del componente ha realizado el trabajo solicitado por el auditor del grupo;

    (c) si el auditor del componente ha cumplido los requerimientos de ética relevantes que son aplicables al encargo de auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia;

    (d) información sobre casos de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias;

    (e) incorrecciones corregidas y no corregidas en los estados financieros del componente identificadas por el auditor del componente y que superan el umbral que comunicó el auditor del grupo de conformidad con el apartado 36; (Ref: Apartado A145)

    (f) indicadores de una posible existencia de sesgo de la dirección;

    (g) una descripción de cualquier deficiencia identificada en el sistema de control interno en relación con los procedimientos de auditoría aplicados;

    (h) la existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del componente, a empleados que desempeñan una función significativa en el sistema de control interno del grupo en el componente u otros, cuando el fraude haya producido una incorrección

material en los estados financieros del componente;

(i) otras cuestiones significativas que el auditor del componente haya comunicado o tenga previsto comunicar a la dirección o a los responsables del gobierno del componente;

(j) cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la auditoría del grupo, o sobre la que el auditor del componente considere que se debe llamar la atención del auditor del grupo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el auditor del componente a la dirección de este; y

(k) los hallazgos globales del auditor del componente o sus conclusiones. (Ref: Apartado A146)

46. El auditor del grupo:

(a) discutirá las cuestiones significativas derivadas de las comunicaciones con el auditor del componente, incluidas las derivadas de la aplicación del apartado 45, con el auditor del componente, con la dirección del componente o con la dirección del grupo, según corresponda; y

(b) evaluará si las comunicaciones con el auditor del componente son adecuadas para los fines del auditor del grupo. Si dichas comunicaciones no son adecuadas para sus fines, el auditor del grupo considerará las implicaciones para la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A147)

47. El auditor del grupo determinará si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente y la extensión de dicha revisión. Para ello, el auditor del grupo considerará: (Ref: Apartados A148–A149)

(a) la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado por el auditor del componente;

(b) la competencia y capacidad del auditor del componente determinadas de conformidad con el apartado 26(a) y

(c) la dirección y supervisión del auditor del componente y la revisión de su trabajo.

48. Si el auditor del grupo concluye que el trabajo del auditor del componente no es adecuado para sus fines, el auditor del grupo determinará los procedimientos adicionales de auditoría a aplicar y si serán aplicados por un auditor de un componente o por el auditor del grupo.

Hechos posteriores al cierre

49. En la aplicación de la NIA 560[28], el auditor del grupo asumirá la responsabilidad de realizar procedimientos, incluido, según corresponda, solicitar a los auditores de componentes que realicen procedimientos, diseñados para la identificación de hechos que puedan hacer necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos. (Ref: Apartado A150)

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

50. El auditor del grupo solicitará a los auditores de los componentes que notifiquen al auditor del grupo si llegan a su conocimiento hechos posteriores al cierre que puedan hacer

[28] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 6 -7

necesario ajustar los estados financieros del grupo o revelar información al respecto en estos. (Ref: Apartado A150)

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

51. En la aplicación de la NIA 330[29], el auditor del grupo evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados, incluida la que se ha obtenido del trabajo realizado por auditores de componentes, sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo. (Ref: Apartados A151–A155)

52. El socio del encargo del grupo evaluará el efecto sobre la opinión de auditoría del grupo de cualquier incorrección no corregida (identificada por el auditor del grupo o comunicada por los auditores de componentes) y de cualquier situación en la que no se haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref: Apartado A156)

Informe de auditoría

53. El informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo no hará referencia a un auditor de un componente, a menos que las disposiciones legales o reglamentarias requieran incluir dicha referencia. Si dicha referencia es requerida por disposiciones legales o reglamentarias, en el informe de auditoría se indicará que la referencia no reduce la responsabilidad del socio del encargo del grupo o de la firma de auditoría a la que pertenece el socio del encargo del grupo, en relación con la opinión de auditoría del grupo. (Ref: Apartados A157–A158)

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo

54. El auditor del grupo comunicará a la dirección del grupo una descripción general del enfoque y momento de realización de la auditoría planificados, lo que incluye una descripción general del trabajo a realizar en los componentes del grupo. (Ref: Apartado A159)

55. En el caso de que el auditor del grupo haya identificado la existencia de fraude, o de que un auditor de un componente haya llamado su atención sobre la existencia de fraude (véase el apartado 45(h)), o la información disponible indique que puede existir un fraude, el auditor del grupo lo comunicará, en el momento oportuno, al nivel adecuado de la dirección del grupo, para informar a aquellos que tengan la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude sobre cuestiones que entran en sus responsabilidades. (Ref: Apartado A160)

56. El auditor de un componente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias, o por otros motivos, a expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros de una entidad o de una unidad de negocio del grupo. En este caso, el auditor del grupo solicitará a la dirección del grupo que informe a la dirección de la entidad o de la unidad de negocio acerca de cualquier cuestión que llegue a conocimiento del auditor del grupo y que pueda ser significativa para los estados financieros de la entidad o de la unidad de negocio, pero que la dirección de la entidad o de la unidad de negocio pueda desconocer. Si la dirección del grupo rehúsa comunicar dicha cuestión a la dirección de la entidad o de la unidad de negocio, el auditor del grupo discutirá la cuestión con los responsables del gobierno del grupo. Si la cuestión permanece sin resolver, el auditor del grupo, sin perjuicio de las restricciones legales y profesionales de confidencialidad, considerará la posibilidad

[29] NIA 330, apartado 26

de recomendar al auditor de la entidad o de la unidad de negocio que no emita su informe de auditoría sobre los estados financieros de dicha entidad o unidad de negocio hasta que la cuestión no se resuelva. (Ref: Apartados A161–A162)

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo

57. El auditor del grupo comunicará las siguientes cuestiones a los responsables del gobierno del grupo, además de lo requerido por la NIA 260 (Revisada)[30] y otras NIA: (Ref: Apartado A163)

    (a) Una descripción general del trabajo a realizar en los componentes del grupo y de la naturaleza de la participación planificada del auditor del grupo en el trabajo a realizar por los auditores de componentes. (Ref: Apartado A164)

    (b) Los casos en los que, de la revisión del trabajo de un auditor de un componente realizada por el auditor del grupo, hayan surgido reservas acerca de la calidad del trabajo de dicho auditor de un componente y del modo en que el auditor del grupo trató dichas reservas.

    (c) Cualquier limitación al alcance de la auditoría del grupo, por ejemplo, cuestiones significativas en relación con restricciones al acceso a personas o a información.

    (d) La existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del grupo, a la dirección de un componente, a los empleados que desempeñan una función significativa en el sistema de control interno del grupo u otros cuando el fraude haya producido una incorrección material en los estados financieros del grupo.

Comunicación de deficiencias identificadas en el control interno

58. En la aplicación de la NIA 265[31], el auditor del grupo determinará si se requiere que se comunique a los responsables del gobierno del grupo o a la dirección del grupo alguna deficiencia en el sistema de control interno del grupo. Al realizar esta determinación, el auditor del grupo tendrá en cuenta las deficiencias en el sistema de control interno que hayan sido identificadas por auditores de componentes y comunicadas al auditor del grupo de conformidad con el apartado 45(g). (Ref: Apartado A165)

Documentación

59. De conformidad con la NIA 230[32], la documentación de auditoría de un encargo de auditoría de un grupo debe ser suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, de la evidencia obtenida y de las conclusiones alcanzadas con respecto a las cuestiones significativas que hayan surgido durante la auditoría del grupo. En la aplicación de la NIA 230[33], el auditor del grupo incluirá en la documentación de auditoría: (Ref: Apartados A166–A169, A179–A182)

    (a) Las cuestiones significativas relacionadas con restricciones al acceso a personas o a información dentro del grupo que se consideraron antes de decidir aceptar o continuar el encargo o que surgieron después de la aceptación o continuidad, y el modo en que se trataron esas cuestiones.

---

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

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

32 NIA 230, apartado 8

33 NIA 230, apartados 1 -3, 9–11, A6–A7 y Anexo

(b) La base para la determinación por el auditor del grupo de los componentes con el fin de planificar y realizar la auditoría del grupo. (Ref: Apartado A170)

(c) La base para la determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes y el umbral a partir del cual se deben comunicar al auditor del grupo las incorrecciones en la información financiera del componente.

(d) La base para la determinación por el auditor del grupo de que los auditores de los componentes reúnen la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para aplicar los procedimientos de auditoría asignados en los componentes. (Ref: Apartado A171)

(e) Los elementos clave del conocimiento del sistema de control interno del grupo de conformidad con el apartado 30(c).

(f) La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes por el auditor del grupo y de la revisión de su trabajo, incluido, cuando proceda, la revisión por el auditor del grupo de documentación de auditoría adicional de auditores de componentes de conformidad con el apartado 47. (Ref: Apartados A172–A178)

(g) Cuestiones relacionadas con las comunicaciones con auditores de componentes, incluido:

(i) En su caso, cuestiones relacionadas con fraudes, partes vinculadas o empresa en funcionamiento comunicadas de conformidad con el apartado 32.

(ii) Cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo, de conformidad con el apartado 45, incluido el modo en que el auditor del grupo trató las cuestiones significativas discutidas con los auditores de componentes, la dirección de los componentes o la dirección del grupo.

(h) La evaluación y respuesta del auditor del grupo a los hallazgos o conclusiones de los auditores de los componentes acerca de cuestiones que podrían tener un efecto significativo en los estados financieros del grupo.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartados 1-2)

A1. Esta NIA también trata de las consideraciones especiales para el socio del encargo del grupo o para el auditor del grupo, según corresponda, en la aplicación de los requerimientos de la NIA 220 (Revisada), incluidas la dirección y supervisión de los auditores de componentes y la revisión de su trabajo.

A2. La NIGC 1[34] trata de los encargos para los cuales se requiere que se realice una revisión de la calidad del encargo. La NIGC 2[35] trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo en relación con la realización y documentación de una revisión de la calidad del encargo,

[34] Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*

[35] NIGC 2, *Revisiones de* la calidad de los encargos

incluida la auditoría de un grupo.

A3. Una entidad o una unidad de negocio puede también preparar sus propios estados financieros que incorporen la información financiera de las entidades o unidades de negocio que engloba (es decir, un subgrupo). Esta NIA también se aplica a una auditoría de los estados financieros de dichos subgrupos realizada por motivos legales, reglamentarios u otros.

A4. Una única entidad legal puede estar organizada con más de una unidad de negocio, por ejemplo, una sociedad con operaciones en múltiples ubicaciones, como un banco con múltiples sucursales. Cuando esas unidades de negocio tienen características tales como distintas ubicaciones, distinta dirección o distintos sistemas de información (incluido un mayor distinto) y la información financiera se agrega para preparar los estados financieros de la única entidad legal, dichos estados financieros cumplen la definición de estados financieros de un grupo ya que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación.

A5. En algunos casos, una entidad legal única puede configurar su sistema de información para capturar información financiera para más de un producto o línea de servicio con objeto de producir información con fines legales o reglamentarios u otros fines de gestión. En estas circunstancias, los estados financieros de esa entidad no son estados financieros de grupo porque no se produce una agregación de información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. Además, capturar información por separado (por ejemplo, en un libro auxiliar) con fines legales o reglamentarios u otros fines de gestión no genera entidades o unidades de negocio separadas (por ejemplo, divisiones) a efectos de esta NIA.

Grupos y componentes (Ref: Apartados 4-5)

A6. El sistema de información del grupo, incluido su proceso de información financiera, puede estar o no alineado con la estructura organizativa del grupo. Por ejemplo, un grupo puede estar organizado de acuerdo con su estructura legal, pero su sistema de información puede estar organizado por función, proceso, producto o servicio (o por grupos de productos o servicios), o ubicaciones geográficas para los fines de gestión o de información.

A7. Sobre la base del conocimiento de la estructura organizativa y del sistema de información del grupo, el auditor del grupo puede determinar que la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio se puede considerar conjuntamente a efectos de planificar y aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, un grupo puede tener tres entidades legales con características empresariales similares, operando en la misma ubicación geográfica, bajo la misma dirección y utilizando un sistema de control interno común, incluido el sistema de información. En esas circunstancias, el auditor del grupo puede decidir tratar estas tres entidades legales como un solo componente.

A8. El grupo puede también centralizar procesos o actividades que son aplicables a más de una entidad o unidad de negocio dentro del grupo, por ejemplo, un centro de servicios compartidos. Cuando dichas actividades centralizadas sean relevantes para el proceso de información financiera del grupo, el auditor del grupo puede determinar que el centro de servicios compartidos es un componente.

A9. Otra consideración que puede ser relevante para la determinación de los componentes por el auditor del grupo es el modo en que la dirección ha determinado los segmentos operativos de conformidad con los requerimientos de información a revelar del marco de información

financiera aplicable[36].

Participación de auditores de componentes (Ref: Apartados 7-8)

A10. Es posible que los auditores de componentes realicen una auditoría de los estados financieros de un componente por motivos legales, reglamentarios u otros, especialmente cuando el componente es una entidad legal. Cuando un auditor de un componente también está realizando o ha realizado una auditoría de los estados financieros del componente, es posible que el auditor del grupo pueda utilizar el trabajo de auditoría realizado sobre los estados financieros del componente, siempre y cuando el auditor del grupo esté satisfecho de que dicho trabajo es adecuado a efectos de la auditoría del grupo. Además, los auditores de componentes pueden adaptar el trabajo realizado en la auditoría de los estados financieros del componente para cumplir también las necesidades del auditor del grupo. En cualquier caso, los requerimientos de esta NIA son de aplicación, incluidas la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo.

A11. De conformidad con la NIA 220 (Revisada)[37], se requiere que el socio del encargo determine que el enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión responde a la naturaleza y a las circunstancias del encargo de auditoría. El apartado A76 proporciona ejemplos de distintos modos en que el socio del encargo del grupo puede asumir la responsabilidad de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo, y puede ser de utilidad en circunstancias en las que el auditor del grupo prevea utilizar el trabajo de auditoría de una auditoría de estados financieros de componentes que ya ha sido finalizado.

A12. Como se explica en la NIA 200[38], el riesgo de detección está relacionado con la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría que el auditor determine con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. El riesgo de detección es una función no sólo de la eficacia de un procedimiento de auditoría, sino también de la aplicación de dicho procedimiento por el auditor. En consecuencia, el riesgo de detección se ve influido por cuestiones como una adecuada planificación, la asignación al encargo de los recursos adecuados, la aplicación de escepticismo profesional y la supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado.

A13. El riesgo de detección es un concepto más amplio que el riesgo de agregación como se describe en los apartados 14(a) y A19. En una auditoría de un grupo, puede haber una mayor probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas sea superior a la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto porque los procedimientos de auditoría se pueden aplicar por separado en relación con la información financiera de los componentes en el grupo. En consecuencia, la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se fija por el auditor del grupo para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo.

*Escepticismo profesional (*Ref: Apartado 9)

A14. La NIA 220 (Revisada)[39] proporciona ejemplos de los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, incluidos sesgos inconscientes del auditor que

---

[36] Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 8, *Segmentos de operación*

[37] NIA 220 (Revisada), apartado 30(b)

[38] NIA 200, apartado A45

[39] NIA 220 (Revisada), apartados A34–A36

pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional al diseñar y aplicar procedimientos de auditoría y al evaluar la evidencia de auditoría. La NIA 220 (Revisada) también proporciona posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo.

A15. Los requerimientos y guía de aplicación relevantes de la NIA 315 (Revisada 2019)[40], de la NIA 540 (Revisada)[41] y de otras NIA tratan el escepticismo profesional e incluyen ejemplos del modo en que la documentación puede ayudar a proporcionar evidencia de la aplicación por el auditor del escepticismo profesional.

A16. Se requiere que todos los miembros del equipo del encargo apliquen el escepticismo profesional durante toda la auditoría del grupo. La dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de componentes, y la revisión de su trabajo por el auditor del grupo puede proporcionarle información sobre si el equipo del encargo ha aplicado adecuadamente el escepticismo profesional.

A17. La aplicación del escepticismo profesional en la auditoría de un grupo puede verse afectada por cuestiones tales como las siguientes:

- Los auditores de componentes en distintas ubicaciones pueden estar sujetos a distintas influencias culturales que pueden afectar a la naturaleza de los sesgos a los que están sujetos.
- Las estructuras complejas de algunos grupos pueden introducir factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de riesgos de incorrección material. Adicionalmente, de conformidad con la NIA 240[42], una estructura organizativa excesivamente compleja puede ser un factor de riesgo de fraude y, en consecuencia, puede ser necesario más tiempo o una mayor especialización para conocer el propósito empresarial y las actividades de determinadas entidades o unidades de negocio.
- La naturaleza y extensión de las transacciones intragrupo (por ejemplo, transacciones en las que intervienen múltiples entidades y unidades de negocio dentro del grupo o múltiples partes vinculadas), flujos de tesorería o acuerdos de precios de transferencia pueden dar lugar a más complejidad. En algunos casos, esas cuestiones también pueden dar lugar a factores de riesgo de fraude.
- Cuando la auditoría del grupo está sujeta a fechas límite ajustadas impuestas por la dirección del grupo, ello puede presionar a los miembros del equipo del encargo para terminar el trabajo asignado. En esas circunstancias, el equipo del encargo puede necesitar más tiempo para cuestionar adecuadamente las afirmaciones de la dirección, aplicar juicios adecuados o revisar adecuadamente el trabajo de auditoría realizado.

A18. La aplicación del escepticismo profesional por el auditor del grupo incluye permanecer atento a la falta de congruencia de la información procedente de los auditores de componentes, de la dirección de los componentes o de la dirección del grupo sobre cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del grupo.

---

[40] NIA 315 (Revisada 2019), apartado A238

[41] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado A11

[42] NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, apartado 1

Definiciones

Riesgo de agregación (Ref: Apartado 14(a))

A19. El riesgo de agregación existe en todas las auditorías de estados financieros, pero es especialmente importante conocerlo y tratarlo en una auditoría de un grupo porque hay una mayor probabilidad de que los procedimientos de auditoría se apliquen a tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar que están desagregados entre componentes. Por lo general, el riesgo de agregación aumenta cuando aumenta el número de componentes en los que se aplican procedimientos de auditoría separadamente, bien por auditores de componentes, bien por otros miembros del equipo del encargo.

Componente (Ref: Apartado 14(b))

A20. El auditor del grupo aplica su juicio profesional para determinar componentes en los que se realizará trabajo de auditoría. En el apartado A7 se explica que la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio se puede considerar conjuntamente a efectos de planificar y aplicar procedimientos de auditoría. Sin embargo, la responsabilidad del auditor del grupo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo engloba a todas las entidades y unidades de negocio cuya información financiera se incluye en los estados financieros del grupo.

Auditor de un componente (Ref: Apartado 14(c))

A21. Las referencias en esta NIA al equipo del encargo incluyen al auditor del grupo y a los auditores de componentes. Los auditores de componentes pueden pertenecer a una firma de la red, a una firma que no pertenece a la red o a la firma de auditoría del auditor del grupo (por ejemplo, otra oficina de la firma de auditoría del auditor del grupo).

A22. En algunas circunstancias, el auditor del grupo puede realizar pruebas centralizadas sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, o puede aplicar procedimientos de auditoría relacionados con un componente. En esas circunstancias, el auditor del grupo no se considera auditor de un componente.

A23. El apartado 24 requiere que el auditor del grupo solicite al auditor del componente que confirme que colaborará con el auditor del grupo, incluido si realizará el trabajo solicitado por el auditor del grupo. El apartado A58 proporciona orientación para aquellas circunstancias en las que el auditor del componente no puede proporcionar dicha confirmación.

Dirección del componente (Ref: Apartado 14(d))

A24. Dirección del componente se refiere a la dirección que es responsable de la información financiera u otra actividad (por ejemplo, de procesar transacciones en un centro de servicios compartidos) en una entidad o unidad de negocio que forma parte del grupo. Cuando el auditor del grupo considera la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio conjuntamente como un componente o determina que un centro de servicios compartidos es un componente (véanse los apartados A7–A8), se considera dirección del componente a la dirección que es responsable de la información financiera o del procesamiento de transacciones sujetas a los procedimientos de auditoría que se aplican en relación con ese componente. En algunas circunstancias, es posible que no exista una dirección específica del componente y que la dirección del grupo sea directamente responsable de la información financiera u otras actividades del componente.

Socio del encargo del grupo (Ref: Apartado 14(j))

A25. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en una auditoría de un grupo, los socios conjuntos del encargo y sus equipos de los encargos constituirán, de forma colectiva, el “socio del encargo del grupo” y el “equipo del encargo”, a efectos de las NIA. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto para los fines de la auditoría del grupo.

Estados financieros del grupo (Ref: Apartado 2, 14(k))

A26. Es posible que los requerimientos para la preparación y presentación de los estados financieros del grupo se especifiquen en el marco de información financiera aplicable, lo que, en consecuencia, puede afectar a la determinación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio que se debe incluir en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, algunos marcos requieren que se preparen estados financieros consolidados cuando una entidad (una dominante) controla una o más entidades (por ejemplo, dependientes) a través de una participación mayoritaria o por otros medios. En algunos casos, el marco de información financiera aplicable incluye por separado requerimientos específicos para la presentación de estados financieros combinados o, en otro caso, lo puede permitir. Algunos ejemplos de circunstancias en las que se puede permitir la presentación de estados financieros combinados incluyen entidades que no tienen una dominante, pero que están bajo el control común, o entidades que están bajo una dirección común.

A27. El término “proceso de consolidación” utilizado en esta NIA no tiene como finalidad tener el mismo significado que “consolidación” o “estados financieros consolidados” como se definen o describen en los marcos de información financiera. Más bien, el término “proceso de consolidación” se refiere más ampliamente al proceso utilizado para preparar estados financieros de un grupo.

A28. Los detalles del proceso de consolidación pueden variar de un grupo a otro, dependiendo de la estructura del grupo y de su sistema de información, incluido el proceso de información financiera. No obstante, un proceso de consolidación implica consideraciones tales como la eliminación de transacciones y saldos intragrupo y, en su caso, consecuencias de los diferentes periodos de información financiera de las entidades o unidades de negocio incluidas en los estados financieros del grupo.

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de una auditoría de un grupo (Ref: Apartados 11, 16)

A29. Puede no ser posible o factible que el socio del encargo del grupo trate en solitario todos los requerimientos de la NIA 220 (Revisada), en especial, cuando el equipo del encargo incluye un gran número de auditores de componentes en múltiples ubicaciones. Para la gestión de la calidad en el encargo, la NIA 220 (Revisada)[43] permite que el socio del encargo asigne el diseño o la aplicación de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo para ayudar al socio del encargo. En consecuencia, el socio del encargo del grupo puede asignar procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo y dichos miembros pueden asignar a su vez procedimientos, tareas o actuaciones. En dichas circunstancias, la NIA 220 (Revisada)

[43] NIA 220 (Revisada), apartado 15

requiere que el socio del encargo siga asumiendo la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría.

A30. Las políticas o procedimientos establecidos por la firma de auditoría, o que son requerimientos o servicios comunes de la red[44], pueden ayudar al socio del encargo del grupo facilitando la comunicación entre el auditor del grupo y los auditores de componentes y sirviendo de apoyo a la dirección y supervisión por el auditor del grupo de dichos auditores de componentes y a la revisión de su trabajo.

A31. La NIA 220 (Revisada)[45] explica que una cultura que demuestra un compromiso con la calidad toma forma y se refuerza por los miembros del equipo del encargo cuando estos muestran comportamientos esperados al realizar el encargo. Al tratar el requerimiento del apartado 16(a), el socio del encargo del grupo puede comunicar directamente a otros miembros del equipo del encargo (incluidos auditores de componentes) y reforzar esta comunicación mediante su conducta personal y sus actuaciones (por ejemplo, liderando mediante el ejemplo).

Aceptación y continuidad

Determinación de si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartados 17-18)

A32. En la determinación de si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el socio del encargo del grupo puede obtener un conocimiento de cuestiones como:

- La estructura del grupo, incluidas tanto la estructura legal como organizativa.
- Las actividades que sean significativas para el grupo, incluidos los entornos sectorial y regulador, económico y político, en los que desarrollan tales actividades.
- La utilización de organizaciones de servicios.
- La utilización de centros de servicios compartidos.
- El proceso de consolidación.
- Si el auditor del grupo:
  - tendrá acceso sin restricciones a los responsables del gobierno del grupo, a la dirección del grupo, a los responsables del gobierno del componente, a la dirección del componente y a la información del componente, incluidos los componentes contabilizados por el método de la participación; y
  - podrá realizar el trabajo necesario sobre la información financiera de los componentes cuando corresponda.
- Si se han asignado o puesto a disposición recursos suficientes y adecuados.

A33. En el caso de un encargo inicial de auditoría de un grupo, el auditor del grupo puede obtener el conocimiento de las cuestiones descritas en el apartado A32 de:

- la información proporcionada por la dirección del grupo;
- la comunicación con la dirección del grupo;
- la comunicación con los responsables del gobierno del grupo y,

---

[44] NIA 1, apartados 48-52

[45] NIA 220 (Revisada), apartado A28

- en su caso, la comunicación con la dirección del componente o con el auditor predecesor.

A34. En el caso de un encargo recurrente, la capacidad para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente puede verse afectada por cambios significativos, como, por ejemplo:

- En la estructura del grupo (por ejemplo, adquisiciones, enajenaciones, negocios conjuntos, reorganizaciones o cambios en el modo en el que se organiza el sistema de información financiera del grupo).
- En las actividades de los componentes que son significativas para el grupo.
- En la composición de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo o de directivos clave de los componentes en los que se espera aplicar procedimientos de auditoría.
- En el conocimiento del auditor del grupo de la integridad y competencia de la dirección del grupo o de los componentes.
- En el marco de información financiera aplicable.

A35. Pueden existir complejidades adicionales para la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada en un grupo cuando los componentes están ubicados en jurisdicciones distintas de la del auditor del grupo debido a diferencias culturales y de idioma y a diferentes disposiciones legales o reglamentarias. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden restringir la capacidad del auditor de un componente de proporcionar documentación fuera de su jurisdicción o el acceso del auditor del grupo a la documentación de auditoría pertinente del auditor de un componente se puede ver restringido por guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades. El apartado A180 incluye posibles modos de tratar estas situaciones.

A36. Se pueden imponer restricciones después de la aceptación del encargo de auditoría del grupo por el socio del encargo del grupo que pueden afectar a la capacidad del equipo del encargo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dichas restricciones pueden incluir las que afectan a:

- el acceso del auditor del grupo a la información de componentes, a la dirección o a los responsables del gobierno de componentes, o a los auditores de componentes (incluida la documentación de auditoría pertinente que considere necesaria el auditor del grupo) (véanse los apartados 20 y 21); o
- el trabajo a realizar sobre la información financiera de componentes.

En los apartados A45–A46 se explica el posible efecto de dichas restricciones en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

Acuerdo de los términos de los encargos de auditoría (Ref: Apartado 19)

A37. La NIA 210[46] requiere que el auditor acuerde los términos del encargo de auditoría con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda. En los términos del encargo se identifica el marco de información financiera aplicable. Algunas cuestiones adicionales que pueden incluirse en los términos del encargo de auditoría de un grupo incluyen:

- las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes no deben restringirse, salvo por lo establecido en las disposiciones legales o

[46] NIA 210, apartados 9 y 10(d)

reglamentarias;

- las comunicaciones importantes entre los auditores de componentes y los responsables del gobierno del componente o la dirección del componente, incluidas las comunicaciones sobre deficiencias significativas en el control interno, deben realizarse al auditor del grupo;
- las comunicaciones entre las autoridades reguladoras y las entidades o unidades de negocio relativas a la información financiera que pueden ser relevantes para la auditoría del grupo deberían realizarse al auditor del grupo; y
- el auditor del grupo debería estar autorizado para realizar trabajo, o para solicitar a un auditor de un componente que realice trabajo, en el componente.

Restricciones al acceso a la información o a personas (Ref: Apartados 20-21)

A38. Las restricciones al acceso a la información o a personas no eliminan el requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

A39. El acceso a la información o a personas puede estar restringido por muchos motivos, tales como restricciones impuestas por la dirección del componente, disposiciones legales o reglamentarias o por otros motivos, por ejemplo, guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades. En el apartado A180 se describe el modo en que el auditor puede superar restricciones al acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente.

A40. En determinadas circunstancias, el auditor del grupo puede superar restricciones al acceso a la información o a personas, por ejemplo:

- Si el acceso a la dirección o a los responsables del gobierno de un componente está restringido, el auditor del grupo puede solicitar a la dirección o a los responsables del gobierno del grupo que faciliten la eliminación de la restricción o que de algún otro modo soliciten información directamente a la dirección o a los responsables del gobierno del grupo.
- Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación, el auditor del grupo puede determinar si existen disposiciones (por ejemplo, en los términos de los acuerdos de negocios conjuntos o en los términos de otros acuerdos de inversión) respecto al acceso del grupo a la información financiera de la entidad y solicitar a la dirección del grupo que ejerza esos derechos.
- Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación y el grupo tiene representantes en el consejo ejecutivo o son miembros de los responsables del gobierno de la entidad no controlada, el auditor del grupo puede indagar si pueden proporcionar información financiera y otra de la que dispongan en virtud de sus funciones.

A41. Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación y el auditor del grupo tiene restringido el acceso a información o a personas de la entidad, el auditor del grupo puede obtener información que se utilizará como evidencia de auditoría en relación con la información financiera de la entidad, por ejemplo:

- Información financiera que se pueda obtener de la dirección del grupo, dado que la dirección del grupo también necesita obtener información financiera de la entidad no controlada con el fin de preparar los estados financieros del grupo.
- Información públicamente disponible, como estados financieros auditados,

documentos de información públicos o precios de cotización de instrumentos de patrimonio de la entidad no controlada.

Es una cuestión de juicio profesional, especialmente a la vista de los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo y teniendo en cuenta otras fuentes de información que pueden corroborar o contribuir de otro modo a la evidencia de auditoría obtenida, si el auditor puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada[47].

A42. Si el grupo tiene una participación que no le otorga el control en una entidad contabilizada por el método de la participación y el auditor del grupo tiene restringido el acceso a información o a personas de la entidad, el auditor del grupo puede considerar si dichas restricciones son incongruentes con las afirmaciones de la dirección del grupo con respecto a lo adecuado de la utilización del método contable de la participación.

A43. Cuando el auditor del grupo no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada por tener restringido el acceso a información o a personas de la entidad, el auditor del grupo puede:

- Comunicar las restricciones a la firma de auditoría del auditor del grupo para que le ayuden a determinar una forma de proceder adecuada. Por ejemplo, la firma de auditoría del auditor del grupo puede comunicarse con la dirección del grupo sobre las restricciones y alentarla a que se comunique con las autoridades reguladoras. Esto puede ser útil cuando las restricciones afectan a múltiples auditorías en la jurisdicción o de la misma firma de auditoría, por ejemplo, debido a guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades en una economía importante.
- Estar obligado por disposiciones legales o reglamentarias a comunicarse con las autoridades reguladoras, bursátiles u otras acerca de las restricciones.

A44. Las restricciones al acceso pueden tener otras implicaciones para la auditoría del grupo. Por ejemplo, si las restricciones son impuestas por la dirección del grupo, es posible que el auditor del grupo tenga que reconsiderar la fiabilidad de las respuestas de la dirección del grupo a las preguntas del auditor del grupo y si las restricciones ponen en duda la integridad de la dirección del grupo.

Efecto de las restricciones al acceso a información o a personas en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo (Ref: Apartados 20-21)

A45. La NIA 705 (Revisada)[48] contiene requerimientos y orientaciones sobre el modo de tratar las situaciones en las que el auditor del grupo no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. El anexo 1 contiene un ejemplo de un informe de auditoría con una opinión de auditoría de un grupo con salvedades por la imposibilidad del auditor del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un componente contabilizado por el método de la participación.

Disposiciones legales o reglamentarias que prohíben al socio del encargo del grupo rehusar o renunciar a un encargo (Ref: Apartados 20-21)

A46. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir al socio del encargo del grupo rehusar o renunciar a un encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones se nombra al auditor para un periodo específico y se le prohíbe renunciar antes de la finalización de dicho periodo. Asimismo, en el sector público, debido a la naturaleza del mandato o a

---

47 NIA 330, apartado 7(b)

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

consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de rehusar o renunciar a un encargo. En estas circunstancias, los requerimientos de esta NIA siguen siendo aplicables a la auditoría del grupo, y el efecto de la imposibilidad del auditor del grupo de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada se trata según lo establecido en la NIA 705 (Revisada).

Estrategia global de la auditoría del grupo y plan de auditoría del grupo

La naturaleza continua e iterativa de la planificación y realización de una auditoría de un grupo (Ref: Apartado 22)

A47. Como se explica en la NIA 300[49], la planificación no es una fase diferenciada de una auditoría, sino un proceso continuo e iterativo que a menudo comienza poco después de (o enlazando con) la finalización de la auditoría anterior y continúa hasta la finalización del encargo de auditoría actual. Por ejemplo, debido a hechos inesperados, cambios en las condiciones o evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo o de los procedimientos de auditoría posteriores, el auditor del grupo puede tener que modificar la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría del grupo y la planificación resultante de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores, sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados. El auditor del grupo puede también modificar la determinación de los componentes donde se debe realizar trabajo de auditoría, así como la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes. La NIA 300[50] requiere que el auditor actualice y cambie cuando sea necesario en el transcurso de la auditoría la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría.

Establecimiento de la estrategia global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo (Ref: Apartado 22)

A48. En el caso de un encargo inicial de auditoría de un grupo, el auditor del grupo puede tener un conocimiento preliminar del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo basado en la información obtenida de la dirección del grupo, de los responsables del gobierno del grupo y, en su caso, de la comunicación con la dirección de los componentes o con el auditor predecesor. En una auditoría recurrente, el conocimiento preliminar del auditor del grupo se puede obtener de auditorías de periodos anteriores. Este conocimiento preliminar puede ayudar al auditor del grupo a desarrollar expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser significativos.

A49. El auditor del grupo también puede utilizar información obtenida durante el proceso de aceptación o continuidad del encargo para establecer la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo, por ejemplo, en relación con los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo.

A50. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría del grupo y del plan de auditoría del grupo y las expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que puedan ser significativos en los estados financieros del grupo pueden ayudar al auditor del grupo a desarrollar una determinación preliminar de:

- si el trabajo se debe realizar de modo centralizado, en componentes o una

[49] NIA 300, apartado A2

[50] NIA 300, apartado 10

combinación de ambos; y

- la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar en relación con la información financiera de componentes (por ejemplo, diseño y aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, procedimientos de auditoría posteriores o una combinación de ambos).

Componentes en los que se realizará trabajo de auditoría (Ref: Apartado 22(a))

A51. La determinación de los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría es una cuestión de juicio profesional. Algunas cuestiones que pueden afectar a esta determinación por el auditor del grupo incluyen, por ejemplo:

- La naturaleza de hechos o condiciones que pueden dar lugar a riesgos de incorrección material en las afirmaciones en los estados financieros del grupo que están asociadas con un componente, por ejemplo:
  - Entidades o unidades de negocio de nueva creación o recientemente adquiridas.
  - Entidades o unidades de negocio en las que se han producido cambios significativos.
  - Transacciones significativas con partes vinculadas.
  - Transacciones significativas ajenas al curso normal del negocio.
  - Fluctuaciones anómalas identificadas por los procedimientos analíticos aplicados en el grupo, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[51].
- La desagregación entre componentes de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo, teniendo en cuenta la magnitud y naturaleza de los activos, pasivos y transacciones en esa ubicación o unidad de negocio en relación con los estados financieros del grupo.
- Si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para todos los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo del trabajo de auditoría planificado sobre la información financiera de los componentes identificados.
- La naturaleza y extensión de las incorrecciones o de las deficiencias de control identificadas en un componente en auditorías de periodos anteriores.
- La naturaleza y extensión de los controles en común en el grupo y si el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera y, en su caso, de qué modo.

*Recursos (*Ref: Apartado 22(b))

A52. Los aspectos que afectan a la determinación por el auditor del grupo de los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo y a la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes son una cuestión de juicio profesional y pueden incluir, por ejemplo:

- El conocimiento del grupo, de los componentes dentro del grupo en los que se va a realizar trabajo de auditoría y si el trabajo se realizará de modo centralizado, en los componentes o una combinación de ambos.
- El conocimiento y experiencia del equipo del encargo. Por ejemplo, es posible que los

[51] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(b)

auditores de componentes tengan más experiencia y un conocimiento más en profundidad que el auditor del grupo de los sectores locales en los que operan componentes, de las disposiciones legales o reglamentarias locales, de las prácticas empresariales, del idioma y de la cultura. Además, puede ser necesaria la participación de expertos del auditor en cuestiones más complejas.

- Las expectativas iniciales acerca de los riesgos potenciales de incorrección material.
- La cantidad o la ubicación de recursos a destinar a áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, en qué medida la dispersión de los componentes entre múltiples ubicaciones puede afectar a la necesidad de que participen auditores de componentes en ubicaciones específicas.
- Acuerdos de acceso. Por ejemplo, cuando el acceso del auditor del grupo a un componente en una jurisdicción específica está restringido, es posible que tengan que participar auditores de componentes.
- La naturaleza de las actividades del componente, incluidas la complejidad o la especialización de las operaciones.
- El sistema de control interno del grupo, incluido el sistema de información establecido, y su grado de centralización. Por ejemplo, es posible que la participación de auditores de componentes sea más probable cuando el sistema de control interno está descentralizado.
- La experiencia previa con el auditor del componente.

A53. Los auditores de componentes pueden participar en distintas fases de una auditoría, por ejemplo, los auditores de componentes pueden diseñar o realizar:

- procedimientos de valoración del riesgo y
- procedimientos para responder a los riesgos valorados de incorrección material.

A54. La naturaleza, momento de realización y extensión de la participación de los auditores de componentes depende de los hechos y circunstancias del encargo de auditoría del grupo. A menudo, los auditores de componentes participarán en todas las fases de la auditoría del grupo, pero el auditor del grupo puede decidir que participen solo en una fase determinada. Cuando el auditor del grupo no tiene prevista la participación de auditores de componentes en los procedimientos de valoración del riesgo, aún puede discutir con ellos acerca de si se han producido cambios significativos en el negocio o en el sistema de control interno del componente que podrían afectar a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo.

A55. La NIA 300[52] requiere que el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participen en la planificación de la auditoría. Cuando participan auditores de componentes, una o varias personas de un auditor de un componente pueden ser miembros clave del equipo del encargo y, por lo tanto, participar en la planificación de la auditoría del grupo. La participación de auditores de componentes en la planificación de la auditoría permite utilizar su experiencia y perspectiva y, por tanto, mejora la eficacia y eficiencia del proceso de planificación. El socio del encargo del grupo aplica el juicio profesional en la determinación de los auditores de componentes que han de participar en la planificación de la auditoría. Esto se puede ver afectado por la naturaleza, momento de realización y extensión de la participación esperada de los auditores de componentes en el diseño y realización de procedimientos de valoración del riesgo o de procedimientos de auditoría

[52] NIA 300, apartado 5

posteriores.

A56. Como se describe en la NIGC 1[53], puede haber circunstancias en las que los honorarios propuestos para un encargo no son suficientes debido a su naturaleza y circunstancias, y eso puede reducir la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales o reglamentarios aplicables. Es posible que el nivel de los honorarios, incluida su asignación a auditores de componentes, así como en qué medida se corresponden con los recursos requeridos, sea una consideración especial para los encargos de auditoría de grupos. Por ejemplo, en la auditoría de un grupo, las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden imponer restricciones en la determinación de los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría, así como en los recursos necesarios, incluida la participación de auditores de componentes. En tales circunstancias, esas restricciones no anulan la responsabilidad del socio del encargo del grupo de conseguir la calidad en el encargo ni los requerimientos de que el auditor del grupo consiga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

Participación suficiente y adecuada en el trabajo del auditor de un componente (Ref: Apartados 23-24)

A57. Para evaluar si el auditor del grupo podrá participar en el trabajo del auditor del componente suficiente y adecuadamente, el auditor del grupo puede obtener conocimiento de si el auditor del componente está sujeto a alguna restricción que limite la comunicación con el auditor del grupo, incluido en lo referente a compartir documentación de auditoría con el auditor del grupo. El auditor del grupo también puede obtener conocimiento de si es posible que la evidencia de auditoría relacionada con componentes situados en una jurisdicción distinta esté en otro idioma y sea necesario traducirla para el uso del auditor del grupo.

A58. Si el auditor del componente no puede colaborar con él, el auditor del grupo puede:

- Solicitar al auditor del componente su fundamento.
- Ser capaz de tomar las medidas oportunas para tratar la cuestión, incluido ajustar la naturaleza del trabajo que solicita que se realice. Alternativamente, de conformidad con el apartado 27, el auditor del grupo puede tener que obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con el trabajo a realizar en un componente sin la participación del auditor del componente.

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: Apartado 25)

A59. Al realizar trabajo en un componente para un encargo de auditoría de un grupo, el auditor del componente está sujeto a los requerimientos de ética relevantes que son aplicables a la auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia. Dichos requerimientos pueden ser diferentes o adicionales a aquellos aplicables al auditor del componente cuando realiza una auditoría de los estados financieros de una entidad o de una unidad de negocio que es parte del grupo por motivos legales, reglamentarios u otros, de su jurisdicción.

A60. Al informar a los auditores de los componentes de los requerimientos de ética aplicables, el auditor del grupo puede considerar si es necesaria información o formación adicional para los auditores de componentes en relación con los requerimientos de ética que son

[53] NIGC 1, apartado A74

aplicables al encargo de auditoría del grupo.

Recursos para el encargo (Ref: Apartado 26)

A61. La NIA 220 (Revisada)[54] requiere que el socio del encargo determine que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados de manera oportuna. Cuando los recursos suficientes o adecuados en relación con el trabajo a realizar por un auditor de un componente no se han puesto a disposición, el socio del encargo del grupo puede discutir la cuestión con el auditor del componente, la dirección del grupo o la firma de auditoría del auditor del grupo y puede solicitar a continuación que el auditor del componente o la firma de auditoría del auditor del grupo pongan a disposición recursos suficientes y adecuados.

Competencia y capacidad de los auditores de componentes

A62. La NIA 220 (Revisada)[55] proporciona orientaciones sobre cuestiones que el socio del encargo puede tener en cuenta cuando determina la competencia y capacidad del equipo del encargo. Esta determinación es especialmente importante en la auditoría de un grupo cuando el equipo del encargo incluye auditores de componentes. La NIA 220 (Revisada[56]) indica que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas a las que son aplicables al personal en la obtención de conocimiento de si un auditor de un componente de otra firma de auditoría tiene la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría.

A63. Determinar si los auditores de los componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas es una cuestión de juicio profesional y se ve influenciada por la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo. Esta determinación influye en la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión del auditor del componente por el socio del encargo del grupo, así como en la revisión de su trabajo.

A64. En la determinación de si los auditores de componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas para aplicar en el componente los procedimientos de auditoría asignados, el socio del encargo del grupo puede considerar cuestiones como:

- La experiencia previa con el auditor del componente o el conocimiento del mismo.
- Las habilidades especializadas del auditor del componente (por ejemplo, conocimientos específicos del sector).
- El grado en el que el auditor del grupo y el auditor del componente están sujetos a un sistema de gestión de la calidad común, por ejemplo, cuando el auditor del grupo y un auditor de un componente:
  - utilizan recursos comunes para realizar el trabajo (por ejemplo, metodologías de auditoría o aplicaciones de TI);
  - comparten políticas o procedimientos comunes que afectan a la realización de los encargos (por ejemplo, la dirección, supervisión y la revisión del trabajo o las consultas);
  - están sujetos a actividades de seguimiento comunes; o

---

54 NIA 220 (Revisada), apartado 25

55 NIA 220 (Revisada), apartado A71

56 NIA 220 (Revisada), apartado A24

- tienen otros aspectos en común, incluidos dirigentes comunes o un entorno cultural común.

- La congruencia o similitud de:
  - las disposiciones legales o reglamentarias o el sistema legal;
  - el idioma y la cultura;
  - la formación teórica y práctica;
  - la supervisión profesional, el régimen disciplinario y el control de calidad externo; o
  - las organizaciones y normas profesionales.
- Información obtenida acerca del auditor del componente en interacciones con la dirección del componente, los responsables del gobierno y otro personal clave, como los auditores internos.

A65. Los procedimientos para determinar la competencia y capacidad de los auditores de los componentes pueden incluir, por ejemplo:

- Una evaluación de la información comunicada por la firma de auditoría del auditor del grupo al auditor del grupo, incluidas:
  - La comunicación continua de la firma de auditoría relacionada con el seguimiento y corrección, en circunstancias en las que el auditor del grupo y el auditor del componente pertenecen a la misma firma de auditoría[57].
  - Información de la red sobre los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red[58].
  - Información obtenida de la organización o las organizaciones profesionales a las que pertenece el auditor del componente, de las autoridades de las que el auditor del componente obtuvo la autorización para ejercer o de otros terceros.
- Discutir los riesgos valorados de incorrección material con el auditor del componente.
- Solicitar al auditor del componente que confirme por escrito su conocimiento de los aspectos a los que hace referencia el apartado 25.
- Discutir la competencia y capacidad del auditor del componente con compañeros de la firma de auditoría del socio del encargo del grupo que hayan trabajado directamente con el auditor del componente.
- Obtener informes publicados de inspección externa.

A66. La firma de auditoría del socio del encargo del grupo y el auditor del componente pueden ser miembros de la misma red y pueden estar sujetos a requerimientos de la red comunes o utilizar servicios comunes de la red[59]. En la determinación de si los auditores de componentes tienen la competencia y capacidad adecuadas para realizar trabajo para sustentar el encargo de auditoría del grupo, es posible que el socio del encargo del grupo pueda contar con esos requerimientos de la red, por ejemplo, los que tratan la formación profesional o la selección de personal, o los que requieren la utilización de metodologías de auditoría y de las correspondientes herramientas de implementación. De conformidad con

---

[57] NIGC 1, apartado 47

[58] NIGC 1, apartado 51(b)

[59] NIGC 1, apartados A19; A175

la NIGC 1[60], la firma de auditoría es responsable de diseñar, implementar y operar su sistema de gestión de la calidad, y es posible que la firma de auditoría necesite adaptar o complementar los requerimientos de la red o los servicios de la red para que sean adecuados para su utilización en su sistema de gestión de la calidad.

Utilización del trabajo de un experto del auditor

A67. La NIA 220 (Revisada)[61] requiere que el socio del encargo determine que el equipo del encargo y cualquier experto externo del auditor que no forme parte del equipo del encargo reúnan colectivamente la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para llevar a cabo el encargo de auditoría. Si el auditor de un componente utiliza un experto del auditor, es posible que el socio del encargo del grupo tenga que obtener información del auditor del componente. Por ejemplo, el auditor del grupo puede discutir con el auditor del componente la evaluación por este último de la competencia y capacidad del experto del auditor.

Herramientas y técnicas automatizadas

A68. Al determinar si el equipo del encargo tiene la competencia y capacidad adecuadas, el socio del encargo del grupo puede tener en cuenta cuestiones como la experiencia del auditor del componente en la utilización de herramientas y técnicas automatizadas. Por ejemplo, como se describe en la NIA 220 (Revisada)[62], cuando el auditor del grupo requiere a los auditores de componentes que utilicen herramientas y técnicas automatizadas específicas al aplicar procedimientos de auditoría, el auditor del grupo puede comunicar con los auditores de componentes que la utilización de esas herramientas y técnicas automatizadas tiene que cumplir las instrucciones del auditor del grupo.

Aplicación del conocimiento del auditor del grupo relativo al auditor de un componente (Ref: Apartado 27)

A69. La NIA 220 (Revisada)[63] requiere que el socio del encargo asuma la responsabilidad de que otros miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética relevantes que sean aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados con estos. Esto incluye las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría que tratan circunstancias que pueden llevar a un incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, y las responsabilidades de los miembros del equipo del encargo cuando llegan a su conocimiento incumplimientos. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden tratar también incumplimientos de los requerimientos de independencia por un auditor de un componente y las medidas que puede tomar el auditor del grupo en esas circunstancias de conformidad con los requerimientos de ética aplicables. Además, los requerimientos de ética aplicables o las disposiciones legales o reglamentarias también pueden establecer comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad en circunstancias en las que se hayan detectado incumplimientos de los requerimientos de independencia[64].

A70. Si se ha producido, por parte del auditor de un componente, un incumplimiento de los

---

60 NIGC 1, apartados 48 -49

61 NIA 220 (Revisada), apartado 26

62 NIA 220 (Revisada), apartado A65

63 NIA 220 (Revisada), apartado 17

64 NIA 260 (Revisada), apartado A31

requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo, incluidos los relacionados con la independencia, y el incumplimiento no ha sido tratado satisfactoriamente de conformidad con lo dispuesto en los requerimientos de ética aplicables, el auditor del grupo no puede utilizar el trabajo de dicho auditor del componente.

A71. Las reservas serias son aquellas reservas que según el juicio profesional del auditor del grupo no pueden ser superadas. El socio del encargo del grupo puede superar aquellas reservas que no alcancen el grado de serias acerca de la competencia profesional del auditor de un componente (por ejemplo, la carencia de conocimientos específicos del sector), o el hecho de que el auditor del componente no desarrolle su actividad en un entorno en el que exista una supervisión activa de los auditores, mediante una mayor participación del auditor del grupo en el trabajo del auditor del componente o la aplicación directa de procedimientos de auditoría posteriores en relación con la información financiera del componente.

Realización del encargo (Ref: Apartado 28)

A72. La NIA 220 (Revisada)[65] requiere que el socio del encargo determine que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión se planifican y realizan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y responde a la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y a los recursos asignados o puestos a disposición del equipo del encargo de auditoría. En el caso de una auditoría de un grupo, el enfoque de la dirección, supervisión y revisión incluirá, por lo general, una combinación del tratamiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo y de las respuestas específicas para encargos de auditoría de grupos.

A73. En el caso de una auditoría de un grupo, en especial cuando el equipo del encargo incluye un gran número de auditores de componentes que pueden estar localizados en múltiples ubicaciones, el socio del encargo del grupo puede asignar el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo del grupo para ayudar al socio del encargo del grupo a cumplir su responsabilidad en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo (véase también el apartado 11).

A74. Si los auditores de componentes pertenecen a una firma de auditoría distinta a la que pertenece el auditor del grupo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden ser diferentes, o puede ser necesario tomar otras medidas, respectivamente, en relación con la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de esos miembros del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo. En concreto, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o el socio del encargo del grupo tome medidas distintas de las que se aplican a los miembros del equipo del encargo que pertenecen a la firma de auditoría o a la red (por ejemplo, en relación con la forma, contenido y momento de realización de las comunicaciones con los auditores de componentes, incluida la utilización de las instrucciones del auditor del grupo a los auditores de componentes). La NIA 220 (Revisada) proporciona ejemplos de medidas que es posible que se tengan que tomar es esas circunstancias[66].

---

[65] NIA 220 (Revisada), apartado 30

[66] NIA 220 (Revisada), apartado A24–A25

A75. La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo se pueden adaptar en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo y, por ejemplo:

- Los riesgos valorados de incorrección material. Por ejemplo, si el auditor del grupo ha identificado un componente en el que existe un riesgo significativo, una mayor extensión de la dirección y supervisión del auditor del componente y una revisión más detallada de la documentación de auditoría del auditor del componente pueden ser adecuadas.
- La competencia y capacidad de los auditores de componentes que realizan el trabajo de auditoría. Por ejemplo, si el auditor del grupo no tiene experiencia previa de trabajar con un auditor de un componente, el auditor del grupo puede comunicar instrucciones más detalladas, aumentar la frecuencia de las discusiones y de otras interacciones con el auditor del componente, o asignar personas con más experiencia para supervisar al auditor del componente a medida que se ejecuta el trabajo.
- La ubicación de los miembros del equipo del encargo, incluido su grado de dispersión geográfica en múltiples ubicaciones, incluido cuando se utilizan centros de prestación de servicios.
- El acceso a la documentación de auditoría de un auditor de un componente. Por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias prohíben transferir la documentación de auditoría de un auditor de un componente fuera de su jurisdicción, es posible que el auditor del grupo pueda revisar dicha documentación en la ubicación del auditor del componente o de modo remoto mediante el uso de tecnología, cuando no lo prohíban las disposiciones legales o reglamentarias (véanse también los apartados A179–A180).

A76. Existen distintos modos en que el socio del encargo del grupo puede asumir la responsabilidad de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo, por ejemplo:

- Comunicaciones con los auditores de componentes durante todo el transcurso de la auditoría del grupo, incluidas las comunicaciones requeridas por esta NIA.
- Reuniones o llamadas a los auditores de componentes para discutir riesgos identificados y valorados, problemas, hallazgos y conclusiones.
- Revisiones de la documentación de auditoría del auditor del componente en persona o de manera remota cuando lo permitan las disposiciones legales o reglamentarias.
- Participación en la reunión de cierre o en otras reuniones clave entre los auditores de los componentes y la dirección de estos.

A77. En la aplicación de la NIA 220 (Revisada)[67], se requiere que el socio del encargo del grupo revise documentación de auditoría en momentos adecuados durante el encargo de auditoría, incluida la documentación de auditoría relevante para la auditoría del grupo, en relación con:

- cuestiones significativas;
- juicios significativos, incluidos los que se relacionan con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante la realización del encargo de auditoría y las conclusiones alcanzadas; y
- otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, son relevantes

[67] NIA 220 (Revisada), apartados 31, A92–A93

para sus responsabilidades.

La revisión de dicha documentación de auditoría por el socio del encargo del grupo a menudo tiene lugar en el transcurso de la auditoría del grupo, incluida la revisión de documentación de auditoría relevante del auditor del componente (véase también el apartado A148).

Comunicaciones con los auditores de componentes (Ref: Apartado 29)

A78. Una comunicación clara y oportuna entre el auditor del grupo y los auditores de componentes sobre sus responsabilidades respectivas, junto con una dirección clara de los auditores de los componentes sobre la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar y sobre las cuestiones que se espera que se comuniquen al auditor del grupo ayudan a establecer la base de una comunicación recíproca eficaz. Una comunicación recíproca eficaz entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes también ayuda a establecer expectativas para los auditores de componentes y facilita su dirección y supervisión por el auditor del grupo y la revisión de su trabajo. Esta comunicación también proporciona una oportunidad al socio del encargo del grupo de reforzar la necesidad de que los auditores de componentes apliquen su escepticismo profesional en el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo.

A79. Otros factores que también pueden contribuir a una comunicación recíproca eficaz incluyen:

- Claridad de las instrucciones al auditor del componente, en especial cuando pertenece a una firma de auditoría distinta y puede no estar familiarizado con las políticas o procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo.
- Un entendimiento mutuo de que el auditor de un componente puede discutir el trabajo de auditoría que se le solicita que realice, sobre la base del conocimiento del auditor del componente y a su conocimiento del componente.
- El entendimiento mutuo de cuestiones relevantes y las medidas que se espera que se deriven del proceso de comunicación.
- La forma de las comunicaciones. Por ejemplo, puede ser más adecuado discutir las cuestiones que requieren una atención oportuna en una reunión que a través de un intercambio de correos electrónicos.
- El entendimiento mutuo de la persona o las personas del auditor del grupo y de los auditores de los componentes que son responsables de gestionar las comunicaciones relativas a determinadas cuestiones.
- El proceso para la adopción por el auditor de un componente de medidas en relación con las cuestiones comunicadas por el auditor del grupo, y para informar posteriormente al respecto.

A80. Las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes dependen de los hechos y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo, incluida la naturaleza y extensión de la participación de los auditores de componentes y la medida en la que el auditor del grupo y los auditores de componentes están sujetos a sistemas de gestión de la calidad comunes o requerimientos o servicios comunes de la red.

Forma de las comunicaciones

A81. La forma de las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes puede variar dependiendo de factores tales como la naturaleza del trabajo que se les ha

solicitado que realicen y el grado en el cual la capacidad de comunicación está integrada en las herramientas de auditoría utilizadas para la auditoría del grupo.

A82. La forma de las comunicaciones también puede verse afectada por factores tales como:

- La significatividad, complejidad o urgencia de la cuestión.
- Si la cuestión ha sido comunicada a la dirección del grupo y a los responsables del gobierno del grupo o se espera que lo sea.

A83. La comunicación entre el auditor del grupo y el auditor del componente no tiene que realizarse necesariamente por escrito. Sin embargo, las comunicaciones verbales del auditor del grupo con los auditores de componentes pueden ser complementadas por la comunicación escrita, tal como un conjunto de instrucciones relativas al trabajo a realizar, cuando el auditor del grupo quiere enfatizar ciertas cuestiones o promover un entendimiento mutuo sobre estas. Además, el auditor del grupo puede reunirse con el auditor del componente para discutir sobre cuestiones significativas o para revisar partes relevantes de la documentación de auditoría del auditor del componente.

A84. El apartado 45 requiere que el auditor del grupo solicite al auditor del componente que le comunique cuestiones relevantes para la conclusión del auditor con respecto a la auditoría del grupo. Como se explica en el apartado A146, la forma y contenido de lo que entregue el auditor del componente se ve influido por la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría que se le ha solicitado que realice.

A85. Independientemente de la forma de comunicación, son aplicables los requerimientos de documentación de esta y otras NIA.

Momento de realización de las comunicaciones

A86. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones variará con las circunstancias del encargo. Las circunstancias relevantes pueden incluir la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo a realizar por el auditor del componente y las medidas que se espera que este tome. Por ejemplo, las comunicaciones relativas a la planificación a menudo pueden hacerse al inicio del trabajo y, en el caso de un encargo inicial, pueden formar parte del acuerdo de los términos del encargo.

Incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias (Ref.: Apartados 25, 29)

A87. En la aplicación de la NIA 250 (Revisada)[68], puede llegar a conocimiento del socio del encargo del grupo información con respecto al incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias. En estas circunstancias, es posible que el socio del encargo del grupo esté obligado por requerimientos de ética aplicables o disposiciones legales o reglamentarias, a comunicar la cuestión al auditor del componente[69]. Es posible que la obligación del socio del encargo del grupo de comunicar el incumplimiento o la existencia de indicios de incumplimiento se extienda a los auditores de los estados financieros de entidades o unidades de negocio que están sujetas a auditoría por disposiciones legales, reglamentarias o por otro motivo, pero en las que no se realiza trabajo de auditoría para los fines de la auditoría del grupo.

Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del

---

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

[69] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.17 y R360.18 del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA)

sistema de control interno del grupo (Ref: Apartado 30)

A88. La NIA 315 (Revisada 2019)[70] contiene requerimientos y orientaciones en relación con la responsabilidad del auditor de obtener conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad. En el Anexo 2 de esta NIA se proporcionan ejemplos de cuestiones relacionadas con el control interno que pueden ser de ayuda para la obtención de un conocimiento del sistema de control interno en el contexto de un entorno de grupo y se desarrolla el modo en que la NIA 315 (Revisada 2019) se debe aplicar en la auditoría de los estados financieros de un grupo.

A89. El conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo se puede obtener mediante comunicaciones con:

- la dirección del grupo, la dirección de los componentes u otras personas adecuadas de la entidad, incluidas personas dentro de la función de auditoría interna (si existe esa función) y de personas que tienen conocimiento del sistema de control interno del grupo, de sus políticas y prácticas contables, y del proceso de consolidación;
- auditores de componentes; o
- auditores que realicen una auditoría de los estados financieros de una entidad o de una unidad de negocio que es parte del grupo por motivos legales, reglamentarios u otros.

A90. La obtención de un conocimiento del grupo, la identificación de los riesgos de incorrección material y la valoración del riesgo inherente y del riesgo de control se pueden realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría preferidas y se puede expresar de diferentes formas. En consecuencia, cuando los auditores de componentes participan en el diseño y aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, es posible que el auditor del grupo tenga que comunicarse con los auditores de componentes acerca de su enfoque preferido o proporcionar instrucciones.

Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartado 30)

A91. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[71], se requiere que el socio del encargo del grupo y otros miembros clave del equipo del encargo discutan la aplicación del marco de información financiera aplicable y la susceptibilidad de los estados financieros del grupo a incorrección material. La determinación por el socio del encargo del grupo de los miembros del equipo del encargo que se deben incluir en la discusión, y de los temas a discutir, se ve afectada por cuestiones tales como las expectativas iniciales en relación con los riesgos de incorrección material y la expectativa preliminar de si deben participar auditores de componentes.

A92. La discusión proporciona una oportunidad para:

- Compartir el conocimiento sobre los componentes y sus entornos, incluido qué actividades de los componentes están centralizadas.
- Intercambiar información sobre los riesgos de negocio de los componentes o del grupo y sobre el modo en que los factores de riesgo inherente pueden afectar a la susceptibilidad de incorrección de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar.
- Intercambiar ideas sobre cómo y en qué parte de los estados financieros del grupo

---

[70] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-27, A50–A183

[71] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 17

podría existir una incorrección material debida a fraude o error. La NIA 24072 requiere que la discusión por el equipo del encargo ponga un énfasis especial en el modo en que los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude y las partidas a las que puede afectar, incluida la forma en que podría producirse el fraude.

- Identificar las políticas seguidas por la dirección del grupo o de un componente que puedan estar sesgadas o diseñadas para manipular los beneficios, lo que podría conducir a información financiera fraudulenta.
- Considerar los factores internos y externos conocidos que afecten al grupo y que puedan suponer un incentivo o una forma de presión que lleven a la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros a cometer fraude, que proporcionen la oportunidad de que se cometa un fraude, o constituyan indicio de una cultura o un entorno que permita la comisión de fraudes por parte de la dirección del grupo, la dirección de los componentes, u otros.
- Considerar el riesgo de que la dirección del grupo o la dirección de un componente puedan eludir los controles.
- Discutir sobre los fraudes que se hayan identificado o sobre la información que indique la existencia de un fraude.
- Identificar los riesgos de incorrección material en relación con los componentes en los que pueden existir impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional.
- Considerar si se utilizan políticas contables uniformes para preparar la información financiera de los componentes para los estados financieros del grupo y, de no ser así, el modo en que se identifican y ajustan las diferencias en las políticas contables (cuando así lo requiera el marco de información financiera aplicable).
- Compartir información acerca de los riesgos de incorrección material en los estados financieros de un componente que puedan ser aplicables en términos más generales a algunos o a todos los restantes componentes.
- Compartir información que pueda indicar el incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias nacionales, por ejemplo, pagos de sobornos y prácticas de precios de transferencia incorrectas.
- Discutir los hechos o condiciones identificadas por la dirección del grupo, la dirección de un componente o el equipo del encargo, que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.
- Discutir las relaciones o transacciones con partes vinculadas identificadas por la dirección del grupo o por la dirección de un componente, y cualquier otra parte vinculada de la que tenga conocimiento el equipo del encargo.

El grupo y su entorno (Ref: Apartado 30 (a))

A93. Un conocimiento de la estructura organizativa y del modelo de negocio del grupo puede permitir al auditor comprender cuestiones como:

- La complejidad de la estructura del grupo. Un grupo puede ser más complejo que una entidad única porque un grupo puede tener varias dependientes, divisiones u otras unidades de negocio, incluidas múltiples ubicaciones. Así mismo, la estructura legal de un grupo puede ser distinta de la estructura operativa, por ejemplo, a efectos fiscales. Las estructuras complejas a menudo introducen factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales, tales como si el fondo

[72] NIA 240, apartado 16

de comercio, los negocios conjuntos o las entidades con cometido especial están adecuadamente contabilizados y si se ha revelado información adecuada al respecto.

- Las ubicaciones geográficas de las operaciones del grupo. Un grupo con múltiples ubicaciones geográficas puede originar una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales. Por ejemplo, diferentes ubicaciones geográficas pueden implicar diferentes idiomas, culturas y prácticas empresariales.
- La estructura y la complejidad del entorno de TI del grupo. Un entorno de TI complejo a menudo introduce factores que pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales. Por ejemplo, un grupo puede tener un entorno de TI complejo debido a múltiples sistemas de TI que no están integrados debido a adquisiciones o fusiones recientes. En consecuencia, puede ser especialmente importante obtener un conocimiento de la complejidad de la seguridad sobre el entorno de las TI, incluidas la vulnerabilidad de las aplicaciones de TI, las bases de datos y otros aspectos del entorno de TI. Un grupo puede utilizar uno o varios proveedores de servicios externos para algunos aspectos de su entorno de TI.
- Los factores normativos relevantes, incluido el entorno normativo. Diferentes disposiciones legales o reglamentarias pueden introducir factores que dan lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales. Es posible que el grupo tenga operaciones sujetas a disposiciones legales o reglamentarias con un elevado grado de complejidad en múltiples jurisdicciones, o entidades o unidades de negocio en el grupo que operan en múltiples sectores sujetos a diferentes tipos de disposiciones legales o reglamentarias.
- La propiedad y las relaciones entre los propietarios y otras personas o entidades, incluidas las partes vinculadas. Conocer la propiedad y las relaciones entre los propietarios puede ser más complejo en un grupo que opera en múltiples jurisdicciones y cuando se producen cambios en la propiedad mediante constituciones, adquisiciones, enajenaciones o negocios conjuntos. Estos factores pueden dar lugar a una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales.

A94. La obtención de conocimiento sobre el grado de similitud entre las operaciones o actividades del grupo puede facilitar la identificación de riesgos de incorrección material similares en los componentes y el diseño de una respuesta adecuada.

A95. Los resultados financieros de las entidades o unidades de negocio son a menudo cuantificados y revisados por la dirección del grupo. Las indagaciones ante la dirección del grupo pueden poner de manifiesto que esta confía en determinados indicadores clave para evaluar el resultado financiero de las entidades o de las unidades de negocio del grupo y para tomar medidas. El conocimiento de estas mediciones del resultado puede ayudar a identificar:

- Áreas en las que existe una mayor susceptibilidad de incorrecciones materiales (por ejemplo, debido a presiones sobre la dirección de los componentes para alcanzar determinadas mediciones del resultado).
- Controles sobre el proceso de información financiera del grupo.

El sistema de control interno del grupo

La naturaleza y extensión de los controles en común (Ref: Apartado 30(c)(i))

A96. La dirección del grupo puede diseñar controles que tienen la finalidad de operar del mismo modo en múltiples entidades o unidades de negocio (es decir, controles comunes). Por ejemplo, la dirección del grupo puede diseñar controles comunes para la gestión de inventarios, que funcionan utilizando el mismo sistema de TI y que se implementan en todas

las entidades o las unidades de negocio del grupo. Pueden existir controles comunes en cada componente del sistema de control interno del grupo, y se pueden implementar a distintos niveles dentro del grupo (por ejemplo, a nivel del grupo consolidado en su conjunto o para otros niveles de agregación dentro del grupo). Los controles comunes pueden ser directos o indirectos. Los controles directos son controles lo suficientemente precisos para responder a riesgos de incorrección material en las afirmaciones. Los controles indirectos son controles que sustentan los controles directos[73].

A97. El conocimiento de los componentes del sistema control interno del grupo incluye el conocimiento de los controles en común dentro de esos componentes en el grupo. En el conocimiento del grado de uniformidad de un control en todo el grupo, las consideraciones que pueden ser relevantes incluyen si:

- el control se diseña de modo centralizado y se requiere que se implemente tal como se diseñó (es decir, sin modificaciones) en algunos o en todos los componentes;
- el control se implementa y, en su caso, se realiza su seguimiento por personas con responsabilidades y capacidad similares en todos los componentes en los que se implementa el control;
- si un control utiliza información de las aplicaciones de TI, las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que generan la información son los mismos en los componentes o ubicaciones; o
- si el control está automatizado, se configura del mismo modo en cada aplicación de TI en los componentes.

A98. A menudo se requerirá la aplicación de juicio para determinar si un control es un control común. Por ejemplo, es posible que la dirección del grupo requiera que todas las entidades y unidades de negocio realicen una evaluación mensual de la antigüedad de las cuentas a cobrar de clientes, la cual es generada por una aplicación de TI específica. Cuando los informes de antigüedad se generan utilizando distintas aplicaciones de TI o la implementación de la aplicación de TI es diferente en las distintas entidades o unidades de negocio, puede resultar necesario determinar si el control se puede calificar como control común. Esto se debe a que pueden existir diferencias en el diseño del control debidas a la existencia de diferentes aplicaciones de TI (por ejemplo, si la aplicación de TI está configurada del mismo modo en los componentes y si existen controles generales de TI eficaces en las distintas aplicaciones de TI).

A99. La consideración del nivel al que se realizan los controles dentro del grupo (por ejemplo, a nivel del grupo consolidado en su conjunto o para otros niveles de agregación dentro del grupo) y el grado de centralización y de uniformidad pueden ser importantes para comprender el modo en que se procesa y controla la información. En determinadas circunstancias, los controles se pueden realizar de modo centralizado (por ejemplo, en una única entidad o unidad de negocio) pero pueden tener un efecto generalizado en otras entidades o unidades de negocio (por ejemplo, un centro de servicios compartidos que procesa transacciones en nombre de otras entidades o unidades de negocio dentro del grupo). El procesamiento de transacciones y de los correspondientes controles en un centro de servicios compartido puede funcionar del mismo modo para las transacciones procesadas por dicho centro de servicios compartidos independientemente de la entidad o unidad de negocio (por ejemplo, los procesos, riesgos y controles pueden ser los mismos

[73]. NIA 315 (Revisada 2019), apartado A5

independientemente del origen de la transacción). En dichos casos, puede resultar adecuado identificar los controles, evaluar su diseño y determinar la implementación de los controles y, en su caso, probar la eficacia operativa, como una única población.

Actividades centralizadas (Ref: Apartado 30(c)(i)–(ii))

A100. Es posible que la dirección del grupo centralice algunas de sus actividades, por ejemplo, las funciones de información financiera o de contabilidad para un determinado grupo de transacciones comunes u otra información financiera se pueden realizar de un modo congruente y centralizado para múltiples entidades o unidades de negocio (por ejemplo, cuando el inicio, autorización, registro, procesamiento o información sobre transacciones de ingresos se realicen en un centro de servicios compartidos).

A101. La obtención de conocimiento del modo en que las actividades centralizadas encajan en la estructura global del grupo, y de la naturaleza de las actividades realizadas, puede ayudar a la identificación y valoración de riesgos de incorrección material y a dar una respuesta adecuada a dichos riesgos. Por ejemplo, los controles en un centro de servicios compartidos pueden funcionar de modo independiente de otros controles o pueden depender de controles en una entidad o unidad de negocio de la que se deriva la información financiera (por ejemplo, es posible que las transacciones de ventas se inicien y autoricen en la entidad o unidad de negocio, pero el procesamiento se puede producir en el centro de servicios compartidos).

A102. El auditor del grupo puede requerir la participación de auditores de componentes para probar la eficacia operativa de controles comunes o de controles relacionados con actividades centralizadas. En estas circunstancias, una colaboración eficaz entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes es importante ya que la evidencia de auditoría obtenida mediante la comprobación de la eficacia operativa de controles comunes o de controles relacionados con actividades centralizadas sustenta la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos que se aplicarán en el grupo.

Comunicaciones acerca de cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo (Ref: Apartado 30(c)(iv))

A103. Las entidades del grupo o las unidades de negocio pueden utilizar un marco de información financiera por motivos legales, reglamentarios u otros, que difiere del marco de información financiera utilizado para los estados financieros del grupo. En dichas circunstancias, un conocimiento de los procesos de la dirección del grupo relativos a la información financiera para alinear las políticas contables y, cuando sea aplicable, los cierres de periodo de la información financiera que difieran de los del grupo, permite al auditor del grupo entender el modo en que se realizan los ajustes, conciliaciones y reclasificaciones, y si la dirección del grupo los realiza centralizadamente o los hace la entidad o la unidad de negocio.

Instrucciones de la dirección del grupo a las entidades o a las unidades de negocio

A104. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[74], se requiere que el auditor del grupo tenga conocimiento del modo en que la dirección del grupo comunica las cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo. Con el fin de alcanzar la uniformidad y comparabilidad de la información financiera, la dirección del

[74] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 25(b)

grupo puede emitir instrucciones (por ejemplo, comunicar las políticas de información financiera) a las entidades o a las unidades de negocio que incluyan detalles sobre los procesos de información financiera o que pueden tener políticas que son comunes en el grupo. Obtener un conocimiento de las instrucciones de la dirección del grupo puede afectar a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, unas instrucciones inadecuadas pueden incrementar la probabilidad de incorrecciones debido al riesgo de que las transacciones sean incorrectamente registradas o procesadas, o de que las políticas contables se apliquen incorrectamente.

A105. El conocimiento del auditor del grupo con respecto a las instrucciones o políticas puede incluir lo siguiente:

- La claridad y facilidad de aplicación de las instrucciones para cumplimentar el dossier de consolidación.
- Si las instrucciones:
  - describen adecuadamente las características del marco de información financiera aplicable y de las políticas contables a aplicar;
  - tratan la información necesaria para preparar información a revelar que sea suficiente para cumplir con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, por ejemplo, la información a revelar sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información por segmentos;
  - tratan la información necesaria para realizar los ajustes de consolidación, por ejemplo, las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y los saldos contables intragrupo; e
  - incluyen una previsión temporal de presentación de la información.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes (Ref: Apartados 31-32)

A106. En el transcurso de la auditoría del grupo, el auditor del grupo puede comunicar las cuestiones mencionadas en el apartado 31 a otros auditores de componentes, si dichas cuestiones son relevantes para su trabajo. El apartado A144 incluye ejemplos de otras cuestiones que puede resultar necesario comunicar oportunamente en el transcurso del trabajo del auditor del componente.

A107. La naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas[75]. En una auditoría de un grupo, puede existir un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidas las debidas a fraude, relacionadas con partes vinculadas cuando:

- la estructura del grupo es compleja;
- los sistemas de información del grupo no están integrados y, en consecuencia, son menos eficaces para la identificación y registro de relaciones y transacciones con partes vinculadas; y
- existen numerosas y frecuentes transacciones con partes vinculadas entre entidades y unidades de negocio.

En consecuencia, cuando se dan estas circunstancias, es especialmente importante

[75] NIA 550, apartado 2

planificar y realizar la auditoría con escepticismo profesional, como lo requiere la NIA 200[76].

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 33)

A108. El proceso de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo es iterativo y dinámico, y puede ser difícil, en especial, cuando las actividades de los componentes son complejas o especializadas o cuando hay numerosos componentes en múltiples ubicaciones. En la aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[77], el auditor desarrolla expectativas iniciales acerca de los riesgos potenciales de incorrección material y una identificación inicial de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo sobre la base de su conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo.

A109. Las expectativas iniciales acerca de los riesgos potenciales de incorrección material tienen en cuenta el conocimiento por el auditor del grupo, incluidas sus entidades o unidades de negocio, y los entornos y sectores en los que operan. Sobre la base de las expectativas iniciales, es posible que el auditor del grupo solicite, y a menudo lo hará, la participación de auditores de componentes en los procesos de valoración del riesgo, ya que pueden tener conocimiento directo y experiencia con las entidades o las unidades de negocio que pueden ser útiles para la obtención de conocimiento de las actividades y de los riesgos relacionados, así como acerca de dónde se pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo en relación con esas entidades o unidades de negocio.

A110. En el caso de riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones, se requiere que el auditor del grupo asuma la responsabilidad de la valoración del riesgo inherente. Dicha valoración implica valorar la probabilidad de existencia y la magnitud de la incorrección, lo cual tiene en cuenta el modo y grado en el que[78]:

- los factores de riesgo inherente afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones relevantes a incorrección.
- los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo afectan a la valoración del riesgo inherente en el caso de riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

A111. Sobre la base de los procedimientos de valoración del riesgo realizados, es posible que el auditor del grupo determine que el riesgo valorado de incorrección material solo se origina en relación con la información financiera de determinados componentes. Por ejemplo, puede ocurrir que el riesgo de incorrección material en relación con una reclamación judicial exista solo en el caso de entidades o unidades de negocio que operan en una determinada jurisdicción o en el caso de entidades o unidades de negocio que tienen operaciones o actividades similares.

A112. El anexo 3 contiene ejemplos de hechos y condiciones que, individualmente o de forma agregada, pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, incluido con relación al proceso de consolidación.

---

[76] NIA 200, apartado 15

[77] NIA 315 (Revisada 2019), apartado A126

[78] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 31

Fraude

A113. En la aplicación de la NIA 240[79], se requiere que el auditor identifique y valore los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude, así como diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones debida a fraude. La información utilizada para la identificación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude puede incluir lo siguiente:

- La valoración realizada por la dirección del grupo del riesgo de que los estados financieros del grupo puedan contener una incorrección material debida a fraude.
- El proceso de la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en los estados financieros del grupo, incluido cualquier riesgo específico de fraude identificado por la dirección del grupo, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar para los cuales sea mayor el riesgo de fraude.
- Si hay determinados componentes con una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material debida a fraude.
- Si existe cualquier factor de riesgo de fraude o indicadores de sesgo de la dirección en el proceso de consolidación.
- El modo en el que los responsables del gobierno del grupo realizan el seguimiento de los procesos aplicados por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.
- Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo, de la dirección del grupo, de las personas adecuadas de la función de auditoría interna (y, cuando se considere adecuado, de la dirección del componente, de los auditores del componente, y otros) ante la indagación del auditor del grupo sobre si tienen conocimiento de que se haya cometido algún fraude que afecte a un componente o al grupo, o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes (Ref: Apartado 34)

A114. Cuando el auditor del grupo involucra a auditores de componentes en el diseño y aplicación de procedimientos de valoración del riesgo, sigue siendo responsable de tener un conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo para disponer de una base suficiente para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo de conformidad con el apartado 33.

A115. Cuando la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de valoración del riesgo no proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, la NIA 315 (Revisada 2019)[80] requiere que el auditor del grupo aplique procedimientos de valoración del riesgo adicionales hasta obtener la evidencia de auditoría que le proporcione dicha base adecuada.

Importancia relativa

Importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes (Ref: Apartado 35(a))

A116. El apartado 35(a) requiere que el auditor del grupo determine la importancia relativa para

[79] NIA 240, apartados 26, 31

[80] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 35

la ejecución del trabajo de los componentes para cada uno de los componentes en los que se apliquen procedimientos de auditoría a información financiera desagregada. La cifra de importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes puede ser diferente para cada componente. Además, no es necesario que la importancia relativa fijada para la ejecución del trabajo en un componente individual sea una fracción aritmética de la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los distintos componentes puede superar la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo.

A117. Esta NIA no requiere que la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se determine para cada tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar en los componentes en los que se aplicarán procedimientos de auditoría. Sin embargo, si, en las circunstancias específicas del grupo, hubiera algún tipo o tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar en relación con los cuales, la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto cabría razonablemente esperar que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros del grupo, la NIA 320[81] requiere que se determine un nivel o niveles de importancia relativa a aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar. En esas circunstancias, es posible que el auditor del grupo deba considerar si puede ser adecuada una importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente inferior al importe comunicado al auditor del componente para esos determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar[82].

A118. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Los factores que el auditor del grupo puede tener en cuenta para fijar la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes incluyen lo siguiente:

- El nivel de desagregación de la información financiera entre componentes (por ejemplo, a medida que aumenta el nivel de desagregación entre componentes, por lo general, sería adecuada una menor importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para hacer frente al riesgo de agregación). La significatividad relativa del componente para el grupo puede afectar al nivel de desagregación (por ejemplo, si un único componente representa una parte importante del grupo, es probable que exista menos desagregación entre componentes).
- Las expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones en la información financiera del componente, por ejemplo:
  - Si existen riesgos que son únicos para la información financiera del componente (por ejemplo, cuestiones contables sectoriales específicas, transacciones inusuales o complejas).
  - La naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en el componente en auditorías anteriores.

A119. Para hacer frente al riesgo de agregación, el apartado 35(a) requiere que la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes sea menor que la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo. Como se explica en el apartado A118, a medida que aumenta el nivel de desagregación de la información financiera entre

---

81 NIA 320, apartados 10 y A11–A12

82 NIA 320, apartado A13

componentes, por lo general, sería adecuada una menor importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para hacer frente al riesgo de agregación. En algunas circunstancias, sin embargo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se puede fijar en un importe más próximo a la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo porque existe menos riesgo de agregación, como cuando la información financiera de un componente representa una parte sustancial de los estados financieros del grupo. Al determinar la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para una participación que no le otorga el control en una entidad, contabilizada por el método de la participación, el auditor del grupo puede tener en cuenta el porcentaje de participación del grupo y su parte de las ganancias y pérdidas de la entidad en la que participa.

A120. En algunos casos, el auditor del grupo o un auditor de un componente pueden aplicar procedimientos de auditoría posteriores en relación con tipos significativos de transacciones o con un saldo contable significativo como si se tratara de una población aislada (es decir, no desagregada entre componentes). En dichos casos, la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo se puede utilizar a efectos de aplicar esos procedimientos.

Umbral de “claramente insignificante” (Ref: Apartado 35(b))

A121. El umbral para comunicar incorrecciones al auditor del grupo se fija en un importe igual o inferior al importe considerado claramente insignificante para los estados financieros del grupo. De conformidad con la NIA 450[83], este umbral es el importe por debajo del cual no es necesario acumular las incorrecciones porque el auditor del grupo espera que su acumulación claramente no tendría un efecto material sobre los estados financieros del grupo.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes.

Comunicación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes (Ref: Apartado 36)

A122. En algunos casos, puede ser adecuado que el auditor del grupo involucre al auditor del componente en la determinación de la adecuada importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente, a la vista del conocimiento que tiene del componente y de las potenciales fuentes de incorrección en la información financiera de este. A este respecto, es posible que el auditor del grupo necesite considerar comunicar al auditor del componente la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo para sustentar su colaboración en la determinación de si la importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente, en relación con la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo, es adecuada en las circunstancias.

A123. La importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se fundamenta, por lo menos en parte, en las expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones en la información financiera del componente. En consecuencia, es importante una comunicación continua entre el auditor del componente y el auditor del grupo, especialmente, si el número y la magnitud de las incorrecciones identificadas por el auditor del componente es mayor de lo esperado.

---

[83] NIA 450, apartado A3

Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material (Ref: Apartado 37)

Aplicación de procedimientos de auditoría posteriores

Aplicación centralizada de procedimientos de auditoría posteriores

A124. Los procedimientos de auditoría posteriores se pueden diseñar y aplicar centralizadamente si la evidencia de auditoría que se obtenga de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos responderán, de forma agregada, a los riesgos valorados de incorrección material, por ejemplo, si los registros contables de los ingresos de todo el grupo se llevan de modo centralizado (por ejemplo, en un centro de servicios compartidos). Los factores que pueden ser relevantes para la determinación por el auditor del grupo de si aplicar procedimientos de auditoría posteriores de manera centralizada incluyen, por ejemplo:

- El grado de centralización de actividades relevantes para la información financiera.
- La naturaleza y extensión de los controles en común.
- La similitud de las actividades y líneas de negocio del grupo.

A125. Es posible que el auditor del grupo determine que la información financiera de varios componentes puede ser considerada como una única población a efectos de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, por ejemplo, cuando se considera que las transacciones son homogéneas porque comparten las mismas características, los correspondientes riesgos de incorrección material son los mismos y los controles están diseñados y operan de manera congruente.

A126. Cuando se aplican procedimientos de auditoría posteriores de manera centralizada, aún pueden participar auditores de componentes. Por ejemplo, cuando el grupo tiene múltiples centros de servicios compartidos, el auditor del grupo puede involucrar a auditores de componentes en la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con estos centros de servicios compartidos.

Aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en los componentes

A127. En otras circunstancias, los procedimientos para responder a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo relacionados con la información financiera de un componente se pueden aplicar más eficazmente en el componente. Esto puede ocurrir cuando el grupo tiene:

- diferentes vías de ingreso;
- múltiples líneas de negocio;
- operaciones en múltiples ubicaciones o
- sistemas de control interno descentralizados.

Número elevado de componentes cuya información financiera es individualmente inmaterial, pero cuya suma es material para los estados financieros del grupo

A128. Un grupo puede contener un número elevado de componentes cuya información financiera es individualmente inmaterial, pero cuya suma es material para los estados financieros del grupo. Circunstancias como estas, en las que los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos en los estados financieros del grupo están desagregados entre un elevado número de componentes, pueden suponer dificultades

adicionales para el auditor del grupo en la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores.

A129. En algunos casos, es posible que se pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación centralizada de procedimientos de auditoría posteriores en relación con estos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos (por ejemplo, si son homogéneos, están sujetos a controles comunes y se puede tener acceso a información adecuada). De conformidad con la NIA 520[84], los procedimientos de auditoría posteriores pueden incluir también procedimientos analíticos sustantivos. Dependiendo de las circunstancias del encargo, la información financiera de los componentes se puede agregar a niveles adecuados con el fin de desarrollar expectativas y determinar el importe de cualquier diferencia entre los importes registrados y los importes esperados en la aplicación de los procedimientos analíticos sustantivos. La utilización de herramientas y técnicas automatizadas puede ser de ayuda en estas circunstancias.

A130. En otros casos, puede resultar necesario aplicar procedimientos de auditoría posteriores en determinados componentes para hacer frente a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo. Determinar los componentes en los que se aplicarán procedimientos de auditoría y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar en los componentes seleccionados, son cuestiones de juicio profesional. En estas circunstancias, introducir un elemento de imprevisibilidad en los componentes seleccionados para realizar pruebas también puede ser útil en relación con los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debidos a fraude (véase también el apartado A136).

La naturaleza y la extensión de los procedimientos de auditoría posteriores

A131. En respuesta a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor del grupo puede determinar que el siguiente alcance del trabajo es adecuado en un componente (con la participación de auditores de componentes si es aplicable):

- diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente;
- diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar; o
- aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos.

A132. Aunque el auditor del grupo asume la responsabilidad de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar, los auditores de componentes pueden participar, y a menudo lo hacen, en todas las fases de la auditoría del grupo, incluido en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores.

Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente

A133. Es posible que el auditor del grupo determine que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente es un enfoque adecuado, incluido cuando:

---

[84] NIA 520, *Procedimientos analíticos*

- Se necesite obtener evidencia de auditoría sobre toda o una parte significativa de la información financiera del componente para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo.
- Exista un riesgo generalizado de incorrección material en los estados financieros del grupo debido a la existencia de hechos o condiciones en el componente que pueden ser relevantes para la evaluación por el auditor del grupo de la valoración por la dirección del grupo de la capacidad del grupo para continuar como empresa en funcionamiento.

Diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar

A134. Es posible que el auditor del grupo determine que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar de la información financiera de un componente es un enfoque adecuado para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. Por ejemplo, un componente puede tener operaciones limitadas pero poseer una parte importante de los terrenos y construcciones del grupo o tiene saldos fiscales significativos.

Aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos

A135. Es posible que el auditor del grupo determine que el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos en relación con la información financiera de un componente es un enfoque adecuado, como cuando se necesita obtener evidencia de auditoría solo para una o más afirmaciones relevantes. Por ejemplo, el auditor del grupo puede comprobar de manera centralizada el tipo de transacción, saldo contable o información a revelar y puede solicitar al auditor del componente que aplique procedimientos de auditoría posteriores específicos en el componente (por ejemplo, procedimientos de auditoría posteriores relacionados con la valoración de demandas o litigios en la jurisdicción del componente o sobre la existencia de un activo).

Elemento de imprevisibilidad

A136. Introducir un elemento de imprevisibilidad en el tipo de trabajo a realizar, en las entidades o unidades de negocio en las que se aplican procedimientos y en la extensión de la participación del auditor del grupo en el trabajo, puede incrementar la probabilidad de identificar una incorrección material en la información financiera del componente que puede dar lugar a una incorrección material significativa en los estados financieros del grupo debida a fraude[85].

Eficacia operativa de los controles.

A137. El auditor del grupo puede confiar en la eficacia operativa de los controles que operan en todo el grupo para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos a realizar en el grupo o en los componentes. La NIA 330[86] requiere que el auditor diseñe y realice pruebas de controles con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de esos controles. Los auditores de componentes pueden participar en el diseño y aplicación de dichas pruebas de controles.

---

[85] NIA 240, apartado 30(c)

[86] NIA 330, apartado 8

A138. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, la NIA 330[87] requiere que el auditor realice indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales. Si se detectan más desviaciones que las esperadas como resultado de comprobar la eficacia operativa de los controles, es posible que el auditor del grupo deba revisar el plan de auditoría del grupo. Las posibles revisiones del plan de auditoría del grupo pueden incluir:

- Solicitar que se apliquen procedimientos sustantivos adicionales en determinados componentes.
- Identificar y comprobar la eficacia operativa de otros controles relevantes que están diseñados e implementados de un modo eficaz.
- Incrementar el número de componentes seleccionados para procedimientos de auditoría posteriores.

A139. Cuando la eficacia operativa de los controles se comprueba centralizadamente (por ejemplo, controles en un centro de servicios compartidos o pruebas de controles comunes), es posible que el auditor del grupo deba comunicar información sobre el trabajo realizado a los auditores de los componentes. Por ejemplo, cuando se solicita a un auditor de un componente que diseñe y aplique procedimientos de auditoría sustantivos en relación con toda la información financiera del componente, o que diseñe y aplique procedimientos de auditoría sustantivos en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, el auditor del componente puede discutir con el auditor del grupo acerca de las pruebas de controles aplicadas centralizadamente para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos.

Proceso de consolidación

Procedimientos de consolidación (Ref: Apartado 38)

A140. Los procedimientos de auditoría posteriores en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, pueden incluir:

- determinar que los asientos necesarios en el diario se reflejan en la consolidación y
- evaluar la eficacia operativa de los controles sobre el proceso de consolidación y responder adecuadamente si se determina que alguno de los controles no es eficaz.

Ajustes y reclasificaciones de consolidación (Ref: Apartado 38(b))

A141. El proceso de consolidación puede requerir ajustes y reclasificaciones de importes incluidos en los estados financieros del grupo que no pasan por las aplicaciones de TI habituales, y pueden no estar sujetos a los mismos controles a los que está sujeta otra información financiera. La evaluación por el auditor del grupo de la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y reclasificaciones puede incluir:

- evaluar si los ajustes significativos reflejan adecuadamente los hechos y transacciones subyacentes;
- determinar si las entidades o unidades de negocio cuya información financiera se ha incluido en los estados financieros del grupo se han incluido adecuadamente;
- determinar si los ajustes significativos han sido correctamente calculados, procesados y autorizados por la dirección del grupo y, cuando proceda, por la dirección del componente;
- determinar si los ajustes significativos están adecuadamente fundamentados y

[87] NIA 330, apartado 17

suficientemente documentados; y

- evaluar la conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo, de los beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.

Consideraciones cuando participan auditores de componentes (Ref: Apartados 42-43)

A142. Cuando el auditor del grupo solicita la participación de auditores de componentes para el diseño o aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, el auditor del componente puede determinar que es adecuada la utilización del trabajo de un experto del auditor y comunicarlo al auditor del grupo. En estas circunstancias, en la determinación de si es adecuado el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores por el auditor del componente, el auditor del grupo puede, por ejemplo, discutir con el auditor del componente:

- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor.
- La evaluación por el auditor del componente de la adecuación del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor del grupo.

A143. El nivel adecuado de participación del auditor del grupo puede depender de las circunstancias y de la estructura del grupo y de otros factores, tales como la experiencia previa con el auditor del grupo con los auditores de componentes que realizan procedimientos en relación con el proceso de consolidación, incluidas las consolidaciones de subgrupos, y las circunstancias del encargo de auditoría del grupo (por ejemplo, si la información financiera de la entidad o unidad de negocio no se ha preparado de conformidad con las mismas políticas contables que las aplicadas a los estados financieros del grupo).

Evaluación de la comunicación del auditor de un componente y de la adecuación de su trabajo

Comunicación acerca de las cuestiones relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo (Ref: Apartado 45)

A144. Aunque las cuestiones que se deben comunicar de conformidad con el apartado 45 son relevantes para la conclusión del auditor del grupo en relación con la auditoría del grupo, determinadas cuestiones se pueden comunicar en el transcurso de los procedimientos del auditor del componente. Además de las cuestiones mencionadas en los apartados 32 y 50, dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo:

- información sobre incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los incumplimientos identificados de las disposiciones sobre independencia;
- información sobre incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias;
- riesgos significativos de incorrección material surgidos recientemente, incluidos riesgos de fraude;
- fraudes identificados o existencia de indicios de fraude o de actos ilegales en los que la dirección o empleados del componente están implicados y que podrían tener un efecto material sobre los estados financieros del grupo; o
- transacciones significativas e inusuales.

Comunicación de incorrecciones en la información financiera de los componentes (Ref: Apartado 45(e))

A145. El conocimiento de incorrecciones corregidas y no corregidas en los estados financieros de los componentes puede alertar al auditor del grupo de posibles deficiencias generalizadas de control interno, cuando se considera conjuntamente con la comunicación

de deficiencias de conformidad con el apartado 45(g). Además, un número mayor de lo esperado de incorrecciones identificadas (corregidas y no corregidas) puede indicar un mayor riesgo de incorrecciones no detectadas, lo que puede llevar al auditor del grupo a concluir que es necesario aplicar procedimientos de auditoría adicionales en determinados componentes.

Hallazgos o conclusiones globales del auditor del componente (Ref: Apartado 45 (k))

A146. La forma y el contenido de lo que entregue el auditor del componente se ve influido por la naturaleza y extensión del trabajo de auditoría que se le ha solicitado que realice. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo pueden tratar la forma o redacción específica de una conclusión global del auditor de un componente sobre el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias locales pueden especificar la forma de la conclusión (por ejemplo, una opinión) que debe proporcionar el auditor del componente.

Evaluación de si las comunicaciones con el auditor de un componente son adecuadas para los fines del auditor del grupo (Ref: Apartado 46(b))

A147. Si el auditor del grupo determina que las comunicaciones del auditor del componente no son adecuadas para los fines del auditor del grupo, este puede considerar, por ejemplo:

- si se puede obtener más información del auditor del componente (por ejemplo, a través de discusiones o reuniones adicionales);
- si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente de conformidad con el apartado 47;
- si es posible que sea necesario aplicar procedimientos de auditoría adicionales de conformidad con el apartado 48; o
- si existen reservas acerca de la competencia o capacidad del auditor del componente.

Revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente (Ref: Apartado 47)

A148. El apartado A75 proporciona orientaciones para el auditor del grupo para adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión del auditor de un componente y de la revisión de su trabajo en función de los hechos y las circunstancias de la auditoría del grupo y de otras cuestiones (por ejemplo, los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo). La consideración del auditor del grupo de conformidad con el apartado 47(c) también se puede ver afectada por las siguientes cuestiones aplicables a la participación continua del auditor del grupo en el trabajo del auditor de un componente:

- comunicaciones del auditor del componente, incluidas aquellas de conformidad con el apartado 45 de esta NIA; y
- la revisión de la documentación de auditoría del auditor del componente por el auditor del grupo durante la auditoría del grupo (por ejemplo, para cumplir los requerimientos de los apartados 34, 42 y 43) o por el socio del encargo del grupo de conformidad con el apartado 31 de la NIA 220 (Revisada).

A149. Otros factores que pueden afectar a la determinación por el auditor del grupo de si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor de un componente en estas circunstancias y su extensión incluyen:

- el grado en que el auditor del componente participó en los procedimientos de valoración del riesgo y en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo;
- los juicios significativos aplicados por el auditor del componente y sus hallazgos o conclusiones acerca de cuestiones que son materiales para los estados financieros del grupo.
- la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo con mayor experiencia del auditor del componente responsables de la revisión del trabajo de las personas con menos experiencia; y
- si el auditor del componente y el auditor del grupo están sujetos a políticas y procedimientos comunes para la revisión de documentación de auditoría.

Hechos posteriores al cierre (Ref: Apartados 49-50)

A150. El auditor del grupo puede:

- Solicitar a un auditor de un componente que aplique procedimientos en relación con hechos posteriores al cierre para ayudar al auditor del grupo a identificar hechos ocurridos entre las fechas de la información financiera de los componentes y la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.
- Aplicar procedimientos para cubrir el periodo entre la fecha de comunicación de hechos posteriores por el auditor de un componente y la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida

Suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría (Ref: Apartado 51)

A151. La auditoría de estados financieros de un grupo es un proceso acumulativo e iterativo. Durante la aplicación por el auditor del grupo de los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarle a modificar la naturaleza, momento de realización o extensión de otros procedimientos de auditoría planificados ya que puede llegar a su conocimiento información que difiera significativamente de la información sobre la que se basó la valoración del riesgo. Por ejemplo:

- es posible que las incorrecciones identificadas en un componente deban considerarse en relación con otros componentes; o
- puede llegar a conocimiento del auditor del grupo la existencia de restricciones al acceso a la información o a personas en un componente por cambios en el entorno (por ejemplo, guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades).

En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor del grupo evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados para todos o algunos de los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos, así como para las afirmaciones relacionadas.

A152. La evaluación requerida por el apartado 51 ayuda al auditor del grupo en la determinación de si la estrategia global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo desarrollados siguen siendo adecuados para hacer frente a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo. El requerimiento de la NIA 330[88] de que, independientemente de los riesgos valorados de incorrección material, el auditor diseñe y aplique procedimientos sustantivos en relación con cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales, también puede ser de ayuda para

[88] NIA 330, apartado 18

esta evaluación en el contexto de los estados financieros del grupo.

A153. El auditor del grupo puede considerar la aplicación de escepticismo profesional por el equipo del encargo en su evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida. Por ejemplo, el auditor del grupo puede considerar si cuestiones como las que se describen en el apartado A17 han llevado de modo inadecuado al equipo del encargo a:

- obtener evidencia de auditoría que es de más fácil acceso sin considerar adecuadamente su relevancia y fiabilidad;
- obtener menos evidencia convincente que la necesaria en las circunstancias; o
- diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de manera sesgada hacia la obtención de evidencia corroborativa o hacia la eliminación de evidencia contradictoria.

A154. La NIA 220 (Revisada)[89] requiere que, en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo determine, mediante la revisión de la documentación de auditoría y discusiones con el equipo del encargo, que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para sustentar las conclusiones alcanzadas y emitir el informe de auditoría. La información que puede ser relevante para la evaluación por el auditor del grupo de la evidencia de auditoría obtenida del trabajo realizado por los auditores de los componentes depende de los hechos y las circunstancias de la auditoría del grupo, y puede incluir:

- las comunicaciones de los auditores de los componentes requeridas por el apartado 45, incluidos los hallazgos o las conclusiones globales de los auditores de los componentes sobre el trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo;
- otras comunicaciones de los auditores de los componentes durante la auditoría del grupo, incluidas las que se requieren en el apartado 32; y
- la dirección y supervisión de los auditores de los componentes por el auditor del grupo y la revisión de su trabajo, incluido, cuando proceda, la revisión por el auditor del grupo de documentación de auditoría adicional del auditor del componente de conformidad con el apartado 47.

A155. En algunas circunstancias, un memorando resumen global, describiendo el trabajo realizado y los resultados de este, puede proporcionar una base para que el auditor del grupo concluya que el trabajo realizado y la evidencia de auditoría obtenida por el auditor del componente es suficiente para los fines de la auditoría del grupo. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se ha solicitado al auditor de un componente la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos identificados y comunicados por el auditor del grupo.

Evaluación del efecto sobre la opinión de auditoría del grupo (Ref: Apartado 52)

A156. La evaluación por el socio del encargo del grupo puede incluir una consideración de si las incorrecciones corregidas y no corregidas comunicadas por los auditores de los componentes indican la existencia de un problema sistémico (por ejemplo, en relación con transacciones sujetas a políticas contables comunes o a controles comunes) que pueden afectar a otros componentes.

Informe de auditoría (Ref: Apartado 53)

A157. Aunque los auditores de los componentes pueden realizar un trabajo sobre la información

[89] NIA 220 (Revisada), apartado 32

financiera de los componentes para la auditoría del grupo y, como tales, sean responsables de sus hallazgos o conclusiones globales, el socio del encargo del grupo, o la firma de auditoría a la que pertenece dicho socio, es responsable de la opinión de auditoría del grupo.

A158. Cuando la opinión de auditoría del grupo sea una opinión modificada porque el auditor del grupo no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la información financiera de uno o más componentes, la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión" del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo describirá los motivos de esa imposibilidad[90]. En algunas circunstancias, puede que una referencia al auditor de un componente sea necesaria para explicar adecuadamente los motivos de la opinión modificada, por ejemplo, cuando el auditor del componente no ha podido realizar o finalizar el trabajo sobre la información financiera del componente que se le solicitó debido a circunstancias fuera del control de la dirección del componente.

Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo

Comunicación con la dirección del grupo (Ref: Apartados 54-56)

A159. La auditoría de un grupo puede ser compleja debido al número y naturaleza de las entidades y unidades de negocio que forman el grupo. Además, como se explica en el apartado A7, el auditor del grupo puede determinar que ciertas entidades o unidades de negocio se pueden considerar conjuntamente como un componente a efectos de la planificación y realización de la auditoría del grupo. En consecuencia, discutir con la dirección del grupo una descripción general del alcance y momento de realización planificados puede facilitar la coordinación del trabajo realizado en los componentes, incluido cuando participan auditores de componentes, y la identificación de la dirección de los componentes (véase el apartado A24).

A160. La NIA 240[91] contiene requerimientos y orientaciones sobre la comunicación de los casos de fraude a la dirección y, cuando la dirección pueda estar involucrada en dichos casos de fraude, a los responsables del gobierno de la entidad.

A161. La dirección del grupo puede necesitar mantener la confidencialidad de cierta información material y sensible. Los siguientes ejemplos incluyen cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del componente y de las cuales la dirección de dicho componente puede no tener conocimiento:

- Litigios potenciales.
- Planes de abandono de activos de explotación que resulten materiales.
- Hechos posteriores al cierre.
- Acuerdos legales significativos.

A162. La dirección del grupo puede informar al auditor del grupo del incumplimiento o de la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias en entidades o en unidades de negocio dentro del grupo. El apartado A87 proporciona orientaciones para el socio del encargo del grupo en estas circunstancias.

Comunicación con los responsables del gobierno del grupo (Ref: Apartado 57)

A163. Las cuestiones que el auditor del grupo comunica a los responsables del gobierno del

---

[90] NIA 705 (Revisada), apartados 20 y 24

[91] NIA 240, apartados 41-43

grupo pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado su atención y que el auditor del grupo juzga significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. La comunicación con los responsables del gobierno del grupo puede tener lugar en distintos momentos durante la realización de la auditoría del grupo. Por ejemplo, la cuestión a la que hace referencia el apartado 57(a) puede comunicarse después de que el auditor del grupo haya determinado el trabajo a realizar sobre la información financiera de los componentes. Por otra parte, la cuestión a la que se refiere el apartado 57(b) puede comunicarse al final de la auditoría, y las cuestiones a las que hacen referencia los apartados 57(c)-(d) pueden comunicarse cuando ocurren.

A164. La NIA 260 (Revisada)[92] requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad una descripción general del alcance y momento de realización planificados de la auditoría. En el caso de la auditoría de un grupo, esta comunicación ayuda a los responsables del gobierno del grupo a comprender la determinación por el auditor del grupo de aquellos componentes en los que se realizará trabajo de auditoría, incluido si determinadas entidades o unidades de negocio del grupo se considerarán conjuntamente como un componente, y la participación planificada de los auditores de componentes. Esta comunicación facilita también un conocimiento mutuo y discusión acerca del grupo y su entorno (véase el apartado 30) y, en su caso, de las áreas en las que los responsables del gobierno del grupo pueden solicitar al auditor del grupo que aplique procedimientos adicionales.

Comunicación de deficiencias identificadas en el control interno (Ref: Apartado 58)

A165. El auditor del grupo es responsable de determinar si, sobre la base del trabajo de auditoría realizado, una o más deficiencias de control identificadas, individualmente o en combinación, constituyen deficiencias significativas[93]. El auditor del grupo puede solicitar información al auditor del componente acerca de si una deficiencia de control identificada o una combinación de deficiencias en el componente constituyen una deficiencia significativa en el control interno.

Documentación (Ref: Apartado 59)

A166. Otras NIA contienen requerimientos específicos de documentación cuya finalidad es aclarar la aplicación de la NIA 230 en las circunstancias particulares indicadas en esas otras NIA. En el anexo de la NIA 230 se enumeran otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto.

A167. La documentación de la auditoría del grupo sustenta la evaluación del auditor del grupo de conformidad con el apartado 51 de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo. Véase también el apartado A154.

A168. La documentación de la auditoría del grupo comprende:

- la documentación en el archivo del auditor del grupo y
- la documentación separada en los respectivos archivos de los auditores de los componentes relativa al trabajo realizado por ellos para los fines de la auditoría del grupo (es decir, documentación de auditoría del auditor de un componente).

A169. La compilación final y conservación de la documentación de auditoría de la auditoría de un

---

92 NIA 260 (Revisada), apartado 15

93 NIA 265, apartado 8

grupo está sujeta a las políticas o procedimientos de la firma de auditoría del auditor del grupo de conformidad con la NIGC 1[94]. El auditor del grupo puede proporcionar instrucciones específicas a los auditores de los componentes relativas a la compilación y conservación de la documentación del trabajo realizado por ellos para los fines de la auditoría del grupo.

Base para la determinación de los componentes por el auditor del grupo (Ref: Apartado 59(b))

A170. La base para la determinación de los componentes por el auditor del grupo se puede documentar de varios modos, incluido, por ejemplo, documentación relacionada con el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 22, 33 y 57(a) de esta NIA.

Base para la determinación por el auditor del grupo de la competencia y capacidad de los auditores de los componentes (Ref: Apartado 59(d))

A171. La NIGC 1[95] proporciona orientaciones sobre cuestiones que pueden tratar las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría en relación con la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo. Dichas políticas o procedimientos pueden describir o proporcionar orientaciones acerca del modo de documentar la determinación de la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo, incluidos los auditores de componentes. Por ejemplo, la confirmación obtenida del auditor de un componente de conformidad con el apartado 24 puede incluir información sobre su experiencia en sectores relevantes. El auditor del grupo también puede solicitar confirmación de que el auditor del componente dispone de tiempo suficiente para aplicar los procedimientos de auditoría asignados.

Documentación de la dirección y supervisión de los auditores de componentes y de la revisión de su trabajo (Ref: Apartado 59(f))

A172. Como se describe en el apartado A75, en el caso de una auditoría de un grupo, el auditor del grupo adaptará el enfoque de la dirección, supervisión y revisión, sobre la base de los hechos y circunstancias del encargo, e incluirá, por lo general, una combinación de las políticas o procedimientos y respuestas específicas de la firma de auditoría para la auditoría del grupo. Dichas políticas o procedimientos pueden también describir o proporcionar orientaciones en relación con la documentación de la dirección y supervisión del equipo del encargo por el auditor del grupo y con la revisión de su trabajo.

A173. La NIA 300[96] requiere que el auditor desarrolle un plan de auditoría que incluya una descripción de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo. Cuando participan auditores de componentes, la extensión de esas descripciones a menudo variará según el componente, puesto que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión planificadas de los auditores de los componentes, así como de la revisión de su trabajo, se pueden ver influenciados por las cuestiones descritas en el apartado A51.

A174. La documentación del auditor del grupo sobre la dirección y supervisión de los auditores de los componentes, así como de la revisión de su trabajo, puede incluir, por ejemplo:

- Las comunicaciones requeridas con los auditores de componentes, incluidas las

---

94 NIGC 1, apartados 31(f) y A83–A85

95 NIGC 1, apartado A96

96 NIA 300, apartado 9

instrucciones emitidas y otras confirmaciones requeridas por esta NIA.

- El fundamento de la selección de visitas a las ubicaciones de los auditores de componentes, los asistentes a las reuniones y la naturaleza de las cuestiones discutidas.
- Cuestiones discutidas en reuniones con auditores de componentes o con la dirección de los componentes.
- El fundamento de la determinación por el auditor del grupo de la documentación de auditoría del auditor de un componente seleccionada para revisión.
- Cambios en la naturaleza y extensión planificadas de la participación en el trabajo de los auditores de componentes y los motivos de los cambios (por ejemplo, la asignación de miembros del equipo del encargo con mayor experiencia en áreas de auditoría que son más complejas o subjetivas de lo que se esperaba inicialmente).

A175. El apartado 47 requiere que el auditor del grupo determine si es necesaria la revisión de documentación de auditoría adicional del auditor del componente y la extensión de esa revisión. Los apartados A148–A149 proporcionan orientaciones al auditor del grupo para realizar esta determinación.

A176. Por lo general, no es necesario duplicar la documentación de auditoría del auditor de un componente en el archivo de auditoría del auditor del grupo. No obstante, el auditor del grupo puede decidir resumir, duplicar o conservar copias de determinada documentación del auditor de un componente en el archivo de auditoría del auditor del grupo para complementar la descripción de una determinada cuestión en las comunicaciones del auditor de un componente, incluidas las cuestiones que esta NIA requiere que se comuniquen. Algunos ejemplos de dicha documentación del auditor de un componente pueden incluir:

- una relación o un resumen de los juicios significativos aplicados por el auditor del componente, y de las conclusiones al respecto, que son relevantes para la auditoría del grupo;
- cuestiones que posiblemente se deban comunicar a los responsables del gobierno del grupo; o
- cuestiones que posiblemente se determine que son cuestiones clave de la auditoría a comunicar en el informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo.

A177. Cuando lo requieran las disposiciones legales o reglamentarias, es posible que determinada documentación del auditor de un componente se deba incluir en el archivo de auditoría del auditor del grupo, por ejemplo, para responder a la solicitud de una autoridad reguladora de revisar documentación relativa a trabajo realizado por un auditor de un componente.

A178. Las políticas o procedimientos establecidos por la firma de auditoría de conformidad con su sistema de gestión de la calidad, o los recursos proporcionados por la firma de auditoría o por una red, pueden ayudar al auditor del grupo a documentar la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y la revisión de su trabajo. Por ejemplo, se puede utilizar una herramienta electrónica de auditoría para facilitar las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de componentes. La herramienta electrónica de auditoría también se puede utilizar para documentar la auditoría, incluido proporcionar información sobre el revisor o los revisores y la fecha o las fechas y extensión de su revisión.

Consideraciones adicionales cuando está restringido el acceso a la documentación de auditoría

del auditor de un componente (Ref: Apartado 59)

A179. La documentación de auditoría en una auditoría de un grupo puede suponer complejidades o dificultades adicionales en algunas circunstancias. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias restringen al auditor de un componente la puesta a disposición de documentación fuera de su jurisdicción, o el acceso del auditor del grupo a la documentación relevante de auditoría del auditor de un componente se ve restringida por guerras, disturbios civiles o brotes de enfermedades.

A180. El auditor del grupo puede ser capaz de superar esas restricciones, por ejemplo:

- visitando al auditor del componente en su centro de trabajo o reuniéndose con él en una ubicación distinta a la de su centro de trabajo, con el fin de revisar su documentación;
- revisando la documentación de auditoría relevante de modo remoto mediante el uso de tecnología cuando no lo prohíban las disposiciones legales o reglamentarias;
- solicitando al auditor del componente que prepare y proporcione un memorando que trate la información relevante y manteniendo discusiones con él para discutir el contenido del memorando, de ser necesario; o
- discutiendo con el auditor del componente los procedimientos de auditoría aplicados, la evidencia obtenida y las conclusiones a las que ha llegado el auditor del componente.

Es una cuestión de juicio profesional decidir si una o más de las actuaciones descritas más arriba pueden ser suficientes para superar las restricciones dependiendo de los hechos y las circunstancias de la auditoría del grupo.

A181. Cuando el acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente está restringido, la documentación de auditoría del auditor del grupo debe, no obstante, cumplir los requerimientos de las NIA, incluidos los que se refieren a la documentación de la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes por el auditor del grupo y de la revisión de su trabajo. Las orientaciones contenidas en los apartados A148–A149 pueden ser útiles para determinar la extensión de la revisión de la documentación de auditoría del auditor de un componente por el auditor del grupo en estas circunstancias. Los apartados A176 y A177 proporcionan ejemplos de circunstancias en las que determinada documentación de auditoría del auditor de un componente se puede incluir en el archivo de auditoría del auditor del grupo.

A182. Si el auditor del grupo no puede superar las restricciones de acceso a la documentación de auditoría del auditor de un componente, es posible que tenga que considerar si existe una limitación al alcance que haga necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros del grupo. Véase el apartado A45.

Anexo 1

(Ref: Apartado A45)

Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- **Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.**
- **El auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a un componente contabilizado por el método de la participación (reconocido por 15 millones de unidades monetarias en el estado de situación financiera, que refleja unos activos totales de 60 millones de unidades monetarias) porque el auditor del grupo no tuvo acceso a los registros contables, a la dirección, o al auditor del componente.**
- **El auditor del grupo ha leído los estados financieros auditados del componente a 31 de diciembre de 20X1, incluido el informe de auditoría correspondiente, y ha examinado la información financiera relacionada que posee la dirección del grupo con respecto al componente.**
- **A juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de esta imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada es material, pero no generalizado.[97]**
- **El Código de ética del IESBA incluye todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.[98]**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**

---

[97] Si, a juicio del socio del encargo del grupo, el efecto sobre los estados financieros del grupo de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuese material y generalizado, el socio del encargo del grupo denegará la opinión (se abstendrá de opinar) de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

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

- **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[99]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión de la sociedad ABC en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por 15 millones de unidades monetarias en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de 1 millón de unidades monetarias se incluye en el estado del resultado global consolidado para el ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con estos importes.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA), y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con el Código de ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados

[99] El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada)* [100] *– véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información*.]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[101]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)* [102] *– véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada)*.]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada). Solamente los dos últimos párrafos que son aplicables en las auditorías de entidades cotizadas no se incluirían*.]

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*]

---

100 NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

101 En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

Anexo 2

(Ref: Apartado A88)

Conocimiento del sistema de control interno del grupo

1. Este anexo proporciona ejemplos de cuestiones relacionadas con el control interno que pueden ser de ayuda para la obtención de conocimiento del sistema de control interno en el contexto de un entorno de grupo y desarrolla el modo en que la NIA 315 (Revisada 2019)[103] se debe aplicar en relación con la auditoría de los estados financieros de un grupo. Los ejemplos pueden no ser aplicables a todos los encargos de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es necesariamente exhaustiva.

Entorno de control

2. El conocimiento por parte del auditor del grupo del entorno de control puede incluir aspectos como los siguientes:

   - La estructura de las funciones de gobierno y dirección en el grupo y las responsabilidades de supervisión de la dirección del grupo, incluidos los acuerdos para asignar autoridad y responsabilidad a la dirección de las entidades o unidades de negocio en el grupo.
   - El modo en que se estructura y organiza la supervisión del sistema de control interno del grupo por los responsables del gobierno del grupo.
   - El modo en que las normas de ética y de comportamiento son comunicadas y reforzadas en la práctica en el grupo (por ejemplo, a través de programas aplicables a todo el grupo, tales como códigos de conducta y programas de prevención del fraude).
   - La congruencia de las políticas y procedimientos en el grupo, incluido un manual de procedimientos de información financiera del grupo.

El proceso de valoración del riesgo por el grupo

3. El conocimiento del auditor del grupo de la valoración del riesgo por parte de la dirección del grupo puede cubrir aspectos como el proceso de la dirección del grupo para la valoración del riesgo, es decir, el proceso para identificar, analizar y gestionar los riesgos de negocio, incluido el riesgo de fraude, que pueden dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo. También puede incluir un conocimiento del nivel de sofisticación del proceso del grupo para la valoración del riesgo y la participación de las entidades y unidades de negocio en este proceso.

El proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno

4. El conocimiento por el auditor del grupo del proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno puede cubrir cuestiones como el seguimiento de controles, incluido el modo en que se realiza el seguimiento de los controles en el grupo y, en su caso, las actividades de la función de auditoría interna en el grupo, incluidas su naturaleza, sus responsabilidades y actividades en relación con el seguimiento de controles en las entidades o unidades de negocio del grupo. La NIA 610 (Revisada 2013)[104] requiere que el auditor evalúe en qué medida el estatus de la función de auditoría interna dentro de la organización y sus pertinentes políticas y procedimientos sustentan la objetividad de los

---

[103] NIA 315 (Revisada 2019), anexo 3

[104] NIA 610 (Revisada 2013) *Utilización del trabajo de los auditores internos*, apartado 15

auditores internos, su grado de competencia y si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido el control de la calidad.

El sistema de información y comunicación

5. El conocimiento por parte del auditor del grupo del sistema de información y comunicación del grupo puede incluir cuestiones como las siguientes:

- El grado de centralización del entorno de TI del grupo y de presencia de aplicaciones y de procesos de TI en común y de una infraestructura de TI común.
- El seguimiento por la dirección del grupo de las operaciones y de los resultados financieros de las entidades o unidades de negocio del grupo, incluidos los procedimientos de información periódica, que permiten a la dirección del grupo hacer el seguimiento de los resultados por comparación con los presupuestos, y tomar las medidas adecuadas.
- Seguimiento, control, conciliación y eliminación de transacciones intragrupo y beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo a nivel de grupo.
- Un proceso de seguimiento del cumplimiento de fechas y de evaluación de la exactitud e integridad de la información financiera recibida de las entidades o unidades de negocio del grupo.

Proceso de consolidación

6. El conocimiento por parte del auditor del grupo del proceso de consolidación puede incluir cuestiones como las siguientes:

- Cuestiones relacionadas con el marco de información financiera aplicable
- El grado de conocimiento del marco de información financiera aplicable por parte de la dirección de las entidades o unidades de negocio del grupo.
- El proceso para identificar y contabilizar las entidades o las unidades de negocio del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar segmentos sobre los que informar con vistas a la información financiera por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- El proceso para identificar las relaciones y transacciones con partes vinculadas con vistas a informar de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Las políticas contables aplicadas en los estados financieros del grupo, los cambios de estas con respecto a las del ejercicio anterior y los cambios que procedan como consecuencia de normas nuevas o revisadas en el marco de información financiera aplicable.
- Los procedimientos para el tratamiento de las entidades o de las unidades de negocio del grupo cuyas fechas de cierre de ejercicio difieran de la fecha de cierre del grupo.

Cuestiones relacionadas con el proceso de consolidación:

- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener un conocimiento de las políticas contables utilizadas por las entidades o unidades de negocio del grupo y, cuando proceda, para asegurarse de que se utilizan políticas contables uniformes para la preparación de la información financiera de las entidades o unidades de negocio del grupo destinada a los estados financieros del grupo, y que se identifican las diferencias en las políticas contables y se ajustan cuando sea necesario conforme al marco de

información financiera aplicable. Son políticas contables uniformes los principios, fundamentos, convenciones, reglas y prácticas específicos adoptados por el grupo, sobre la base del marco de información financiera aplicable, que utilizan las entidades o unidades de negocio del grupo para informar de manera congruente sobre transacciones similares. Estas políticas están generalmente descritas en el manual de procedimientos de información financiera y en el dossier de consolidación emitidos por la dirección del grupo.

- El proceso seguido por la dirección del grupo para asegurarse de que las entidades o unidades de negocio del grupo proporcionan, con vistas a la consolidación, información financiera completa, exacta y en las fechas establecidas.
- El proceso de conversión de la información financiera de las entidades o unidades de negocio del grupo situadas en el extranjero a la moneda de los estados financieros del grupo.
- El modo en que se organiza el entorno de TI para la consolidación y las políticas que definen los flujos de información en el proceso de consolidación, incluidas las aplicaciones de TI involucradas.
- El proceso seguido por la dirección del grupo para obtener información sobre hechos posteriores al cierre.

Cuestiones relativas a los ajustes y las reclasificaciones de consolidación

- El proceso para registrar los ajustes de consolidación, incluida la preparación, autorización y procesamiento de los correspondientes asientos en el libro diario, y la experiencia del personal responsable de la consolidación.
- Los ajustes de consolidación requeridos por el marco de información financiera aplicable.
- El fundamento empresarial de los hechos y transacciones que dieron lugar a los ajustes de consolidación.
- La frecuencia, la naturaleza y el tamaño de las transacciones entre entidades o unidades de negocio del grupo.
- Los procedimientos de seguimiento, control, conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo y los beneficios no realizados, y de los saldos contables intragrupo.
- Los pasos seguidos para determinar el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos, los procedimientos de amortización del fondo de comercio (cuando proceda) y la realización de pruebas sobre el deterioro de valor del fondo de comercio, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- Los acuerdos con un socio mayoritario o con socios minoritarios con respecto a las pérdidas en que hayan incurrido las entidades o unidades de negocio del grupo (por ejemplo, la obligación de los socios minoritarios de asumir dichas pérdidas).

Actividades de control

7. El conocimiento por parte del auditor del grupo del componente de actividades de control puede incluir cuestiones como las siguientes:

- La existencia de controles de procesamiento de la información y de controles generales de TI comunes en todo o parte del grupo.
- El grado de uniformidad del diseño de los controles en todo o parte del grupo que tratan

los riesgos de incorrección material en las afirmaciones de los estados financieros del grupo.

- El grado en que los controles diseñados de modo uniforme se han implementado de manera congruente en todo o parte del grupo.

Anexo 3

(Ref: Apartado A112)

Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo

A continuación, figuran ejemplos de hechos (incluidas transacciones) y de condiciones que pueden indicar la existencia de riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debidas a fraude o error, incluido con respecto al proceso de consolidación. Los ejemplos mencionados, clasificados por factor de riesgo inherente, abarcan un amplio espectro de hechos y condiciones; sin embargo, no todos son relevantes para todo encargo de auditoría de un grupo y la lista de ejemplos no es exhaustiva. Los hechos y condiciones se han clasificado por el factor de riesgo inherente cuyo efecto puede ser el mayor dadas las circunstancias. Es importante tener en cuenta que, debido a las interrelaciones entre los factores de riesgo inherente, los hechos y las condiciones del ejemplo también pueden estar sujetos a otros factores de riesgo inherente en distinto grado o ser afectados por ellos. Véase también la NIA 315 (Revisada 2019), Anexo 2.

Factor de riesgo inherente	**Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en las afirmaciones de los estados financieros del grupo:**
Complejidad	• Existencia de transacciones complejas que están contabilizadas en más de una entidad o unidad de negocio del grupo. • Aplicación por las entidades o unidades de negocio del grupo de políticas contables que difieren de las aplicadas en los estados financieros del grupo. • Mediciones contables o información a revelar que implican la utilización por las entidades o unidades de negocio del grupo de procesos complejos, tales como la contabilización de instrumentos financieros complejos. • Las operaciones sujetas a un alto grado de regulación compleja en múltiples jurisdicciones, o entidades o unidades de negocio del grupo que operan en múltiples sectores sujetos a diferentes tipos de regulación.
Subjetividad	• Juicios sobre cuáles son las entidades o unidades de negocio del grupo cuya información financiera debe ser incorporada a los estados financieros del grupo de conformidad con el marco de información financiera aplicable; por ejemplo, si existen entidades con cometido especial o entidades no mercantiles y si es necesaria su incorporación. • Juicios en relación con la correcta aplicación de los requerimientos del marco de información financiera aplicable por las entidades o unidades de negocio del grupo.
Cambio	• Adquisiciones, enajenaciones o reorganizaciones frecuentes.
Incertidumbre	• Entidades o unidades de negocio del grupo que operan en jurisdicciones extranjeras que pueden estar expuestas a factores tales como una intervención imprevista del gobierno en ámbitos como la política comercial y fiscal, restricciones sobre los movimientos de moneda y de dividendos; y fluctuaciones en los tipos de cambio.
Susceptibilidad	• Relaciones y transacciones inusuales con partes vinculadas.

Factor de riesgo inherente	**Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en las afirmaciones de los estados financieros del grupo:**
de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afecten al riesgo inherente	• Entidades o unidades de negocio del grupo con fechas de cierre de ejercicio diferentes, que pueden ser utilizados para manipular el momento de realización de algunas transacciones. • Antecedentes de ajustes de consolidación incompletos o no autorizados. • Planificación fiscal agresiva dentro del grupo, o transacciones de efectivo importantes con entidades en paraísos fiscales. • Casos de saldos contables intragrupo que no coincidían o no se conciliaron en la consolidación en años anteriores. • Transferencias de efectivo importantes o inusuales dentro del grupo, en especial a entidades o a unidades de negocio recientemente incorporadas que operan en ubicaciones con un riesgo de fraude significativo.

Algunos indicadores de que el entorno de control, el proceso de valoración del riesgo por el grupo o el proceso del grupo para el seguimiento del sistema de control interno no son adecuados en las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza y la complejidad del grupo, y de que no proporcionan un fundamento adecuado para los demás componentes del sistema de control interno del grupo, incluyen:

- Estructuras de gobierno corporativo débiles, incluidos los procesos de toma de decisiones, que no sean transparentes.
- Controles sobre el proceso de información financiera del grupo inexistentes o ineficaces, incluida una información inadecuada de la dirección del grupo sobre el seguimiento de las operaciones y los resultados financieros de las entidades o de las unidades de negocio del grupo.

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA Y CONSECUENTES DERIVADAS DE LA NIA 600 (REVISADA) PROPUESTA

Nota: Las siguientes son modificaciones de otras NIA por razones de concordancia como resultado de la aprobación de la NIA 600 (Revisada). Estas modificaciones entrarán en vigor en la misma fecha que la NIA 600 (Revisada) y se muestran con control de cambios con respecto a las últimas versiones aprobadas de las Normas Internacionales que modifican. Los números de las notas a pie de página de estas modificaciones no concuerdan con los de las Normas Internacionales que se modifican y el lector debe remitirse a dichas Normas Internacionales.

NIGC 1– GESTIÓN DE LA CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS O REVISIONES DE ESTADOS FINANCIEROS, ASÍ COMO OTROS ENCARGOS QUE PROPORCIONAN UN GRADO DE SEGURIDAD O SERVICIOS RELACIONADOS

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Recursos (Ref: Apartado 32)

…

Recursos humanos

…

Miembros del equipo del encargo asignados a cada encargo (Ref: Apartado 32(d))

…

A96. La NIA 220 (Revisada)[105] trata la responsabilidad de que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor y auditores internos que prestan ayuda directa que no formen parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo, incluido el tiempo suficiente. La NIA 600 (Revisada) [106]desarrolla el modo de aplicar la NIA 220 (Revisada) en una auditoría de estados financieros de un grupo. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para tratar la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo asignados a este pueden incluir políticas o procedimientos que tratan:

- La información que puede obtener el socio del encargo y los factores a considerar en la determinación de que los miembros del equipo del encargo asignados a este, incluidos los que son asignados por la red de la firma de auditoría, por otra firma de la red o por un proveedor de servicios, tienen la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo.
- Cómo se pueden resolver las reservas acerca de la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo, en particular acerca de los que son asignados por la red de la firma de auditoría, por otra firma de la red o por un proveedor de servicios.

---

[105] NIA 220 (Revisada), apartado 26

[106] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 2619

…

Información y comunicación (Ref: Apartado 33)

…

Comunicación dentro de la firma de auditoría (Ref: Apartados 33(b), 33(c))

A112. La firma de auditoría puede reconocer y reforzar la responsabilidad del personal y de los equipos de los encargos de intercambiar información con la firma de auditoría y entre ellos mediante el establecimiento de canales de comunicación con el fin de facilitar la comunicación en la firma de auditoría.

Ejemplos de comunicación entre la firma de auditoría, el personal y los equipos de los encargos

- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos la responsabilidad de implementar las respuestas de la firma de auditoría.
- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos los cambios en el sistema de gestión de la calidad, en la medida en que dichos cambios sean relevantes para sus responsabilidades y les permitan tomar medidas adecuadas de inmediato de acuerdo con sus responsabilidades.
- La firma de auditoría comunica la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad que es relevante para los equipos de los encargos en la planificación y ejecución de los encargos.
- Los equipos de los encargos comunican a la firma de auditoría información sobre:
    - El cliente, obtenida durante la realización de un encargo que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiese llevado a la firma de auditoría a rehusar la relación con el cliente o el encargo específico.
    - El funcionamiento de las respuestas de la firma de auditoría (por ejemplo, reservas acerca de los procesos de la firma de auditoría para asignar personal a los encargos), que en algunos casos puede ser indicativa de una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
- Los equipos de los encargos comunican información al revisor de la calidad del encargo o a las personas a las que se consulta.
- ~~Los equipos de los encargos de grupos~~ El auditor del grupo comunica~~n~~ cuestiones a los auditores de los componentes de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, incluidas cuestiones relacionadas con la gestión de la calidad en los encargos.
- La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de independencia comunican al personal relevante y a los equipos de los encargos los cambios en los requerimientos de independencia y las políticas y procedimientos de la firma de auditoría para tratar esos cambios.

…

NIGC 2– REVISIONES DE LA CALIDAD DE LOS ENCARGOS

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Realización de la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartados 24-27)

…

Procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartados 25-27)

…

Consideraciones para auditorías de un grupo

A32. La realización de una revisión de la calidad de un encargo de auditoría de los estados financieros de un grupo puede implicar consideraciones adicionales para la persona nombrada como revisor de la calidad de la auditoría del grupo dependiendo de la dimensión y complejidad de este. El apartado 21(a) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría exijan que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo. Al hacerlo, en el caso de auditorías de grupos más amplias y complejas, es posible que el revisor de la calidad del encargo necesite discutir cuestiones y juicios significativos con miembros clave del equipo del encargo distintos a los del ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo (por ejemplo, ~~los responsables de la aplicación de procedimientos de auditoría con relación a la información financiera~~ el auditor de un componente). En esas circunstancias, al revisor de la calidad del encargo pueden ayudarle otras personas de conformidad con el apartado 20. Las orientaciones del apartado A22 pueden ser de ayuda cuando el revisor de la calidad del encargo de auditoría del grupo utiliza asistentes.

…

NIA 220 (REVISADA)– GESTIÓN DE LA CALIDAD EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 1)

A1. Esta NIA es aplicable a todas las auditorías de estados financieros, incluidas las auditorías de estados financieros de un grupo. La NIA 600 (Revisada)[107] trata las consideraciones especiales aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo y cuando participan auditores de componentes. La NIA 600 (Revisada), adaptada según sea necesario en las circunstancias, también puede ser útil en una auditoría de estados financieros cuando el equipo del encargo incluye personas de otra firma de auditoría. Por ejemplo, la NIA 600 (Revisada)puede ser útil cuando participa una persona de otra firma de auditoría para asistir a un recuento físico de existencias, inspeccionar inmovilizado material o aplicar procedimientos de auditoría en un centro de servicios compartidos en un lugar lejano.

…

[107] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

Definiciones

Equipo del encargo (Ref: Apartado 12(d))

…

A21A. Cuando varios auditores actúan conjuntamente en una auditoría, los socios conjuntos del encargo y sus equipos de los encargos constituirán, de forma colectiva, el “socio del encargo” y el “equipo del encargo”, a efectos de las NIA. Esta NIA no trata, sin embargo, ni de la relación entre auditores conjuntos ni del trabajo que realiza uno de los auditores en relación con el trabajo del otro auditor conjunto.

…

Aplicación de políticas o procedimientos de la firma de auditoría por los miembros del equipo del encargo (Ref: Apartados 9, 12(d),17)

…

A24. En especial, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que la firma de auditoría o que el socio del encargo tomen otras medidas distintas de las que son aplicables al personal para obtener conocimiento de si una persona de otra firma de auditoría:

- Tiene la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de auditoría. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de reclutamiento y formación de la firma de auditoría y, en consecuencia, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esa determinación se pueda realizar a través de otras actuaciones, como obtener información de la otra firma de auditoría o de un organismo de autorización o de registro. Los apartados 26~~19~~ y A59–A64~~38~~ de la NIA 600 (Revisada) contienen orientaciones sobre la obtención de conocimiento de la competencia y capacidad de los auditores de componentes.
- Conoce los requerimientos de ética aplicables al encargo de auditoría de grupo. Por ejemplo, la persona no estaría sujeta a los procedimientos de formación de la firma de auditoría en relación con las políticas o los procedimientos relativos a los requerimientos de ética aplicables. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que este conocimiento se obtenga mediante otras actuaciones tales como proporcionar a la persona información, manuales o guías que contengan las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables al encargo de auditoría.
- Confirmará su independencia. Por ejemplo, es posible que las personas que no forman parte del personal no puedan cumplimentar las declaraciones de independencia directamente en los sistemas de independencia de la firma de auditoría. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer que esas personas puedan proporcionar evidencia de su independencia en relación con el encargo de auditoría de otros modos, tal como una confirmación escrita.

A25. Cuando las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieran que se realicen actividades específicas en ciertas circunstancias (por ejemplo, consultar una cuestión determinada), puede ser necesario que las correspondientes políticas o procedimientos se comuniquen a las personas que no forman parte del personal. Dichas personas pueden entonces alertar al socio del encargo si surge la circunstancia, y esto permite que el socio del encargo cumpla las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría. Por ejemplo, en un encargo de auditoría de grupo, si el auditor de un componente aplica procedimientos de auditoría a la información financiera de un componente e identifica

una cuestión compleja o controvertida que es relevante para los estados financieros del grupo y está sujeta a consulta[108] según las políticas o los procedimientos del auditor de grupo, el auditor del componente puede alertar de la cuestión al ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo.

…

Requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia (Ref: Apartados 16-21)

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 1, 16 -21)

A38. La NIA 200[109] requiere que el auditor cumpla los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, relativos a los encargos de auditoría de estados financieros. Los requerimientos de ética aplicables pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo. Por ejemplo, es posible que ciertos requerimientos relacionados con la independencia solo sean aplicables al realizar auditorías de entidades cotizadas. La NIA 600 (Revisada) incluye requerimientos y orientaciones adicionales a los de esta NIA con respecto a las comunicaciones sobre requerimientos de ética aplicables con los auditores de los componentes.

…

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de auditoría (Ref: Apartado 22-24)

…

A53. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad puede ayudar al socio del encargo a cumplir los requerimientos de esta NIA y a tomar decisiones informadas sobre las actuaciones adecuadas. Dicha información puede incluir:

- información sobre el tamaño, complejidad y naturaleza de la entidad, incluido si se trata de una auditoría de grupo, el sector en el que opera y el marco de información financiera aplicable;
- el calendario de la entidad para la presentación de información, por ejemplo, en etapas intermedias y finales;
- en relación con las auditorías de grupos, la naturaleza de las relaciones de control entre la entidad dominante y sus entidades y unidades de negocio; y
- si se han producido cambios en la entidad o en el sector en el que opera desde el anterior encargo de auditoría que puedan afectar a la naturaleza de los recursos que se requieren, así como al modo en que será dirigido, supervisado y revisado el trabajo del equipo del encargo.

A54. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad también puede ser relevante para el cumplimiento de los requerimientos de otras NIA, además de esta NIA, por ejemplo, con respecto:

- al establecimiento de un conocimiento de los términos del encargo de auditoría, tal como lo requiere la NIA 210110;

---

108 Véase el apartado 35.

109 NIA 200, apartados 14 y A16–A19

110 NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 9

- a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 240111;
- al conocimiento del grupo~~, de sus componentes~~ y de su~~s~~ entorno~~s,~~ en el caso de una auditoría de los estados financieros de un grupo de conformidad con la NIA 600 (Revisada), y ~~a~~ la dirección, supervisión y revisión del trabajo de los auditores de componentes;
- a la determinación de si involucrar a un experto del auditor y, en su caso, el modo de hacerlo de conformidad con la NIA 620; y
- a la estructura de gobierno de la entidad de conformidad con la NIA 260 (Revisada)[112] y la NIA 265[113].

…

Recursos para el encargo (Ref: Apartados 25-28)

…

A60. Los recursos para la realización de un encargo de auditoría son asignados o puestos a disposición principalmente por la firma de auditoría, aunque pueden darse casos en los que el equipo del encargo obtiene directamente recursos para el encargo de auditoría. Por ejemplo, esto puede darse cuando el auditor de un componente está obligado por disposiciones legales, reglamentarias o por otro motivo a expresar una opinión sobre los estados financieros de un componente, y el auditor del componente también es nombrado por la dirección del componente para aplicar procedimientos de auditoría en nombre del ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo. En esas circunstancias, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden requerir que el socio del encargo tome medidas diferentes, como solicitar información al auditor del componente, para determinar si los recursos asignados o puestos a disposición son suficientes y adecuados.

…

Recursos insuficientes o inadecuados (Ref: Apartado 27)

…

~~A76. En una auditoría de estados financieros de grupo, cuando los recursos son insuficientes o inadecuados en relación con el trabajo que está siendo realizado en un componente por el auditor del componente, el socio del encargo puede discutir la cuestión con el auditor del componente, la dirección o la firma de auditoría para que se pongan a disposición recursos suficientes y adecuados.~~

…

Realización del encargo

…

Dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartado 30)

…

---

111 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

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

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

Revisión por el socio del encargo (Ref: Apartados 30-34)

…

A92. El socio del encargo aplica el juicio profesional para identificar las áreas en las que el equipo del encargo ha realizado juicios significativos. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar determinadas cuestiones que habitualmente se espera que sean juicios significativos. Los juicios significativos en relación con el encargo de auditoría pueden incluir cuestiones relacionadas con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para llevar a cabo el encargo, la ejecución del encargo y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo, por ejemplo:

- Cuestiones relacionadas con la planificación del encargo, tales como cuestiones relacionadas con la determinación de la importancia relativa.
- La composición del equipo del encargo, incluido:
  - Personal que utiliza su especialización en un área contable o de auditoría específica.
  - La utilización de personal de centros de prestación de servicios.
- La decisión de que participe un experto del auditor, incluida la decisión de involucrar a un experto externo.
- La consideración por el equipo del encargo de información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad y las respuestas que se proponen a esa información.
- El proceso de valoración del riesgo por el equipo del encargo, incluidas situaciones en las que la consideración de los factores de riesgo inherente y la valoración del riesgo inherente requieren juicios significativos del equipo del encargo. La consideración por el equipo del encargo de relaciones y transacciones con partes vinculadas y la información a revelar.
- Los resultados de los procedimientos aplicados por el equipo del encargo en áreas significativas del encargo, por ejemplo, conclusiones en relación con determinadas estimaciones contables, políticas contables o consideraciones sobre la posibilidad de continuar como empresa en funcionamiento.
- La evaluación por el equipo del encargo del trabajo realizado por expertos y las conclusiones obtenidas de esta.
- En situaciones de auditoría de grupo:
  - la estrategia global de auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo;
  - decisiones sobre la participación de auditores de componentes, incluido el modo de dirigirlos y supervisarlos y de revisar su trabajo~~, incluido, por ejemplo, en los casos en los que existen áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material de la información financiera de un componente~~; y
  - la evaluación del trabajo realizado por auditores de componentes y las conclusiones obtenidas de ésta.
- El modo en que han sido tratadas las cuestiones que afectan a la estrategia global de auditoría y al plan de auditoría.
- La significatividad y el tratamiento de las incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante el encargo.
- La opinión del auditor propuesta y las cuestiones que se deben comunicar en el informe de auditoría, por ejemplo, cuestiones clave de la auditoría, o un párrafo relativo a una

«Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento»

…

NIA 230– DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA

…

Anexo

(Ref: Apartado 1)

Requerimientos específicos de documentación de auditoría en otras NIA

En este anexo se identifican los apartados de otras NIA que contienen requerimientos específicos de documentación. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría* – apartados 10–12
- NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros* – apartado 41
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartados 45-48
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* – apartado 30
- NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad* – apartado 23
- NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros* – apartado 12
- NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material* – apartado 38
- NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría* – apartado 14
- NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados* – apartados 28–30
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartado 15
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* – apartado 39
- NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 28
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado ~~570~~59
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos* – apartados 36–37
- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartado 25

…

NIA 240– RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS

FINANCIEROS CON RESPECTO AL FRAUDE

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Responsabilidad en relación con la prevención y detección del fraude

Responsabilidades del auditor (Ref: Apartado 9)

A6. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y determine si son necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento ~~a otros~~ entre auditores dentro del equipo del encargo ~~de un grupo, incluido un socio del encargo del grupo, auditores de componentes~~ u otros auditores que realizan trabajo en ~~componentes~~ entidades o en unidades de negocio de un grupo con fines distintos a la auditoría de los estados financieros del grupo[114].

…

NIA 250 (REVISADA)– CONSIDERACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES Y REGLAMENTARIAS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsabilidad del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 3-9)

…

Responsabilidad del auditor

…

Responsabilidades adicionales establecidas por disposiciones legales o reglamentarias o por requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 9)

A8. Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor aplique procedimientos adicionales y lleve a cabo actuaciones adicionales. Por ejemplo, el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) requiere que el auditor tome medidas para responder a incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y determine si son necesarias actuaciones adicionales. Dichas medidas pueden incluir la comunicación de

[114] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.16 - 360.18 A1 del Código de ética del IESBA.

incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento ~~a otros~~ entre auditores dentro del equipo del encargo ~~de un grupo, incluido un socio del encargo del grupo, auditores de componentes~~ u otros auditores que realizan trabajo en ~~componentes~~ entidades o en unidades de negocio de un grupo con fines distintos a la auditoría de los estados financieros del grupo[115].

…

NIA 260 (REVISADA)– COMUNICACIÓN CON LOS RESPONSABLES DEL GOBIERNO DE LA ENTIDAD

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 11)

….

A4. La NIA 600 (Revisada) incluye cuestiones específicas que deben ser objeto de comunicación por ~~los~~el auditor~~es~~ de un grupo con los responsables del gobierno del grupodel grupo[116]. Las cuestiones comunicadas pueden incluir aquellas sobre las que los auditores de los componentes han llamado la atención del auditor del grupo y que este considera significativas para las responsabilidades de los responsables del gobierno del grupo. Los auditores de los componentes también pueden comunicar cuestiones a los responsables del gobierno del componente[117]. En esas circunstancias, la persona o personas adecuadas con quienes se comunica el auditor del componente dependen de las circunstancias del encargo y de la cuestión a comunicar. En algunos casos, ~~varios componentes~~ varias entidades o unidades de negocio pueden desarrollar la misma actividad con un mismo sistema de control interno y utilizando las mismas prácticas contables. Cuando los responsables del gobierno de ~~dichos componentes~~ dichas entidades o unidades de negocio son los mismos (por ejemplo, el mismo consejo de administración), se pueden evitar duplicidades tratando ~~estos componentes~~entidades o unidades de negocio simultáneamente a efectos de comunicación.

…

---

[115] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.16 - 360.18 A1 del Código de ética del IESBA.

[116] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 57~~49~~

[117] NIA 600 (Revisada), apartado 45(i)

Anexo 1

(Ref: Apartado 3)

Requerimientos específicos en la NIGC 1 y en otras NIA que se refieren a la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

En este anexo se identifican los apartados de la NIGC 1[118] y de otras NIA que establecen requerimientos de comunicar cuestiones específicas con los responsables del gobierno de la entidad. Esta lista no exime de tener en cuenta los requerimientos y la correspondiente guía de aplicación y otras anotaciones explicativas de las NIA.

- NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*– apartado 34(e)
- NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* – apartados 22, 39(c) (i) y 41– 43
- NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros* – apartados 15, 20 y 23-25
- NIA 265, *Comunicación a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad de las deficiencias en el control interno* – apartado 9
- NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría* – apartados 12-13
- NIA 505, *Confirmaciones externas* – apartado 9
- NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura* – apartado 7
- NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar* - apartado 38
- NIA 550, *Partes vinculadas* – apartado 27
- NIA 560, *Hechos posteriores al cierre* – apartados 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) y 17
- NIA 570 (Revisada)*, Empresa en funcionamiento* – apartado 25
- NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 5749
- NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos* – apartados 20 y 31
- NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros* – apartado 46
- NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartado 17
- NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartados 12, 14, 23 y 30
- NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente* – apartado 12
- NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y*

[118] NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*

estados financieros comparativos. – apartado 18

- NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información* – apartados 17–19

…

NIA 300– PLANIFICACIÓN DE UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

…

Requerimientos

…

Actividades de planificación

…

10A. El socio del encargo revisará la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría.

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Actividades de planificación

La estrategia global de auditoría (Ref: Apartado 7-8)

A8. El proceso del establecimiento de la estrategia global de auditoría después de haber finalizado sus procedimientos de valoración del riesgo puede incluir cuestiones como las siguientes:

- la naturaleza de recursos (humanos, tecnológicos o intelectuales) a emplear en áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, el empleo de miembros del equipo con experiencia para las áreas de riesgo elevado o la asignación de expertos para tratar cuestiones complejas;
- la cantidad de recursos a asignar a áreas de auditoría específicas. Por ejemplo, el número de miembros del equipo del encargo asignados para asistir al recuento físico de existencias en múltiples centros de trabajo, la naturaleza y extensión de la dirección y supervisión de los auditores de los componentes y de la revisión ~~del~~ de su trabajo ~~de otros auditores~~ en el caso de auditorías de grupos o las horas del presupuesto de auditoría que se asignan a las áreas de riesgo elevado;
- cuándo van a emplearse dichos recursos; como, en una fase intermedia de la auditoría o en fechas de corte clave; y
- el modo en que se dirigen, supervisan o utilizan dichos recursos. Por ejemplo, cuándo se espera que se celebren las reuniones informativas y de conclusiones del equipo, la forma prevista de las revisiones del socio y del gerente del encargo (por ejemplo, dentro o fuera de la entidad).

…

Anexo

(Ref: Apartados 7-8, A8-A11)

Consideraciones en el establecimiento de la estrategia global de auditoría

Este anexo proporciona ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar al gestionar la calidad en el encargo. Muchas de estas cuestiones influirán en su estrategia global de auditoría y en su plan de auditoría detallado. Los ejemplos que se ofrecen abarcan un amplio espectro de cuestiones aplicables a numerosos encargos. Aunque algunas de las cuestiones mencionadas a continuación pueden ser requeridas por otras NIA, no todas ellas son aplicables a todos los encargos de auditoría, y además la lista no es necesariamente exhaustiva.

Características del encargo

…

- ~~La amplitud prevista~~ El alcance previsto de la auditoría, incluidos~~, el número y los centros de trabajo de~~ los componentes ~~que se van a incluir~~ en los que está previsto que se realice trabajo de auditoría para los fines de la auditoría del grupo, y el grado de participación de los auditores de los componentes.
- La naturaleza de las relaciones de control entre una sociedad dominante y sus ~~componentes~~ entidades o sus unidades de negocio que determinan el modo en que va a ser consolidado el grupo.
- ~~La medida en que los componentes son auditados por otros auditores.~~
- La naturaleza de los segmentos de negocio a auditar, incluida la necesidad de conocimientos especializados.
- La moneda de presentación de la información financiera, incluida la necesaria conversión monetaria de la información financiera auditada.
- El requerimiento ~~La necesidad~~ de una auditoría de estados financieros por motivos legales, reglamentarios u otros ~~una auditoría de los estados financieros individuales, exigida por Ley,~~ además de~~la~~l trabajo de auditoría a efectos de ~~consolidación~~ la auditoría de un grupo.

…

Objetivos de información, momento de realización de la auditoría y naturaleza de las comunicaciones

…

- Comunicación con auditores de componentes sobre los tipos y fechas de las ~~de informes previstos y su fecha de emisión y sobre otras~~ comunicaciones relacionadas con ~~la auditoría de componentes~~ el trabajo de auditoría realizado a efectos de la auditoría de un grupo.
- La naturaleza y momento previstos para realizar las comunicaciones entre miembros del equipo del encargo, incluidos la naturaleza y el momento de realización de las reuniones del equipo, así como el momento de realización de la revisión del trabajo de auditoría realizado.

…

Factores significativos, actividades preliminares del encargo y conocimiento obtenido de otros encargos

- La determinación de la importancia relativa de conformidad con la NIA 320[119] y, cuando proceda:
  - La determinación de la importancia relativa para la realización del trabajo de los

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

componentes y su comunicación a los auditores de componentes, de conformidad con la NIA 600 (Revisada)[120].

- ~~La identificación preliminar de los componentes significativos y de~~Las expectativas iniciales sobre los tipos de transacciones, los saldos contables y la información a revelar que puedan ser significativos ~~materiales~~.

…

NIA 315 (REVISADA 2019) IDENTIFICACIÓN Y VALORACIÓN DE LOS RIESGOS DE INCORRECCIÓN MATERIAL

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas (Ref: Apartados 13-18)

A11. Los riesgos de incorrección material que deben ser identificados y valorados incluyen tanto los que se deben a fraude como los debidos a error, y ambos se tratan en la presente NIA. Sin embargo, la significatividad del fraude es tal, que la NIA 240 incluye requerimientos y orientaciones adicionales sobre los procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas para obtener información que se utilice para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude[121]. Además, las siguientes NIA proporcionan requerimientos y orientaciones adicionales sobre la identificación y valoración de riesgos de incorrección material con respecto a cuestiones o circunstancias específicas:

- NIA 540 (Revisada)122 en relación con las estimaciones contables;
- NIA 550 en referencia con las relaciones y transacciones con partes vinculadas;
- NIA 570 (Revisada)123 en relación con la empresa en funcionamiento y
- NIA 600 (Revisada)[124] en relación con los estados financieros de grupos.

…

Discusión por el equipo del encargo (Ref: Apartados 17-18)

…

Graduación

…

A45. Cuando el encargo es realizado por un equipo del encargo numeroso, como en el caso de la auditoría de los estados financieros de un grupo, no siempre es necesario o práctico que participen todos los miembros en una misma discusión (como, por ejemplo, en el caso de una auditoría en múltiples ubicaciones), ni es necesario que todos los miembros del equipo del encargo estén informados de todas las decisiones que se tomen en la discusión. El socio

---

120 NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartados ~~21-23 y 40~~(c)35–36

121 NIA 240, apartados 12-27

122 NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*

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

124 NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

del encargo puede discutir las cuestiones con miembros clave del equipo del encargo, incluidos, si se considera adecuado, aquéllos con cualificaciones o conocimientos específicos y los responsables ~~de las auditorías de~~ del trabajo a realizar en los componentes, delegando la discusión con otros miembros, teniendo en cuenta la extensión de la comunicación a la totalidad del equipo del encargo que se considera necesaria. Puede ser útil un plan de comunicaciones acordado por el socio del encargo.

…

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 28–37)

…

Valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones

…

Riesgos significativos (Ref: Apartado 32)

Por qué se determinan los riesgos significativos y las implicaciones para la auditoría

A218. La determinación de los riesgos significativos permite al auditor centrar más su atención en los riesgos que están en la parte más alta del espectro de riesgo inherente, realizando determinadas actuaciones que constituyen respuestas requeridas, que incluyen:

- …
- La NIA 600 (Revisada) requiere que el auditor del grupo evalúe lo adecuado del diseño y de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con áreas de mayores riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo, o de riesgos significativos, sobre los que el auditor de un componente está determinando los procedimientos de auditoría posteriores a aplicar~~una mayor participación del socio del encargo del grupo si el riesgo significativo está relacionado con un componente en una auditoría del grupo y que el equipo del encargo del grupo dirija el trabajo que se requiere en el componente que realice el auditor del componente~~[125].

…

NIA 320– IMPORTANCIA RELATIVA O MATERIALIDAD EN LA PLANIFICACIÓN Y EJECUCIÓN DE UNA AUDITORÍA

…

Definiciones

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

   (a) Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo: ~~se refiere a la c~~ Cifra o cifras determinadas por el auditor, por debajo del nivel de la importancia relativa establecida para los estados financieros en su conjunto, para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo ~~la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto~~. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas

[125] NIA 600, apartados ~~30 y 42~~ 42

por el auditor por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

(b) Riesgo de agregación: la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa fijada para el estado financiero en su conjunto

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Determinación de la importancia relativa para los estados financieros y para la ejecución del trabajo, al planificar la auditoría

…

Importancia relativa para la ejecución del trabajo (Ref: Apartado 11)

A13. La planificación de la auditoría únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La importancia relativa para la ejecución del trabajo (que, de acuerdo con su definición, viene constituida por una o varias cifras) se fija por debajo de la materialidad para los estados financieros en su conjunto para reducir el riesgo de agregación ~~reducira un nivel adecuadamente bajo a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en los estados financieros supere la importancia relativa determinada para los estados financieros en su conjunto~~. De igual modo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo correspondiente a un nivel de importancia relativa establecido para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar se determina a fin de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas en esos tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar supere el nivel de importancia relativa para dichos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar. La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

…

NIA 402– CONSIDERACIONES DE AUDITORÍA RELATIVAS A UNA ENTIDAD QUE UTILIZA UNA ORGANIZACIÓN DE SERVICIOS

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Obtención de conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios, incluido el control interno

…

Procedimientos posteriores a aplicar cuando no se puede obtener conocimiento suficiente a través de la propia entidad usuaria (Ref: Apartado 12)

…

A19. Se puede recurrir a otro auditor para que aplique procedimientos que proporcionen la información necesaria sobre los controles relevantes de la organización de servicios relacionados con los servicios prestados a la entidad usuaria. Si se ha emitido un informe tipo 1 o tipo 2, el auditor de la entidad usuaria puede recurrir al auditor de la entidad prestadora del servicio con el fin de que aplique dichos procedimientos, puesto que ya existe una relación entre el auditor de la entidad prestadora del servicio y la organización de servicios. El auditor de la entidad usuaria que recurra al trabajo de otro auditor puede encontrar orientaciones útiles en la NIA 220~~600,~~ (Revisada)[126] ya que se refiere a la determinación de la competencia y capacidad del otro ~~al conocimiento de otro~~ auditor (incluida~~s~~ su independencia ~~y su competencia profesional~~), a la dirección y supervisión ~~y la participación en el trabajo de otro~~ del otro auditor~~, de cara a la planificación de~~ la naturaleza, momento de realización y extensión de~~l dicho~~ trabajo asignado al otro auditor, y a la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.

…

NIA 501– EVIDENCIA DE AUDITORÍA - CONSIDERACIONES ESPECÍFICAS PARA DETERMINADAS ÁREAS

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Existencias

Presencia en el recuento físico de existencias (Ref: Apartado 4(a))

…

A3. Entre las cuestiones relevantes en la planificación de la presencia en el recuento físico de existencias (o en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría según lo establecido en los apartados 4-8 de esta NIA) se incluyen, por ejemplo:

- Los riesgos de incorrección material relacionados con las existencias.
- La naturaleza del control interno relacionado con las existencias.
- Si cabe prever que se establezcan procedimientos adecuados y que se emitan instrucciones apropiadas para el recuento físico de existencias.
- El momento de realización del recuento físico de las existencias.
- Si la entidad mantiene un sistema de inventario permanente.
- Las ubicaciones en que se almacenan las existencias, incluida la importancia relativa de las existencias y los riesgos de incorrección material en las distintas ubicaciones, a efectos de decidir en qué ubicaciones es adecuada la asistencia. ~~La NIA 600[127] 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~~

[126] NIA 220, (Revisada), Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros~~El apartado 2 de la NIA 600 Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes) indica que indica que:. "Cuando un auditor involucre a otros auditores en la auditoría de unos estados financieros que no sean los de grupo, esta NIA puede resultar de utilidad para dicho auditor, adaptada en la medida en la que las circunstancias lo requieran…". Véase también el apartado 19 de la NIA 600.~~

[127] ~~NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)~~

~~existencias en un lugar lejano.~~

- Si es necesaria la ayuda de un experto del auditor. La NIA 620[128] trata de la utilización del trabajo de un experto del auditor para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

…

NIA 510– ENCARGOS INICIALES DE AUDITORÍA - SALDOS DE APERTURA

…

Anexo

…

Ejemplo 1:

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[129]).**
- …

…

Ejemplo 2:

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

NIA 550– PARTES VINCULADAS

…

[128] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*

[129] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Procedimientos de valoración del riesgo y actividades relacionadas

…

Conocimiento de las relaciones y transacciones con las partes vinculadas a la entidad

…

La identidad de las partes vinculadas a la entidad (Ref: Apartado 13(a))

…

A13. En el contexto de una auditoría de un grupo, la NIA 600 (Revisada)requiere que el ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo solicite a los auditores de los componentes que comuniquen de manera oportuna las relaciones con partes vinculadas que no hayan sido identificadas previamente por la dirección del grupo o por el auditor del grupo ~~proporcione al auditor de cada componente una relación de las partes vinculadas preparada por la dirección del grupo y en la que se haga constar cualquier otra parte vinculada de la que el equipo del encargo del grupo tenga conocimiento~~[130]. ~~Cuando la entidad sea un componente de un grupo, dicha~~. Esa información constituye una base útil para las indagaciones del ~~auditor~~ auditor del grupo ante la dirección sobre la identidad de las partes vinculadas.

…

Respuestas a los riesgos de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas (Ref: Apartado 20)

…

Transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios de la entidad

Evaluación del fundamento empresarial de las transacciones significativas con partes vinculadas (Ref: Apartado 23)

A38. Al evaluar el fundamento empresarial de una transacción significativa ajena al curso normal de los negocios realizada con partes vinculadas, el auditor puede considerar:

- Si la transacción:
  - Es excesivamente compleja (por ejemplo, pueden participar múltiples partes vinculadas de un grupo ~~consolidado~~).
  - Se realiza en condiciones comerciales inusuales tales como precios, tipos de interés, garantías y condiciones de devolución inusuales.
  - Carece en apariencia de un fundamento empresarial lógico.
  - Implica a partes vinculadas no identificadas previamente.
  - Se procesa de un modo inusual.
- Si la dirección ha discutido la naturaleza y contabilización de dicha transacción con los responsables del gobierno de la entidad.

---

[130] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 32(b) ~~40(e)~~

- 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[131], considerar la fiabilidad de las explicaciones y manifestaciones de la dirección sobre otras cuestiones significativas.

…

NIA 570 (REVISADA))– EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

…

Anexo

…

Ejemplo 1 – Informe de auditoría con una opinión no modificada (favorable) cuando existe una incertidumbre material y se revela adecuadamente en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[132]).

…

…

Ejemplo 2 – Opinión con salvedades cuando existe una incertidumbre material y los estados financieros contienen una incorrección material porque no se revela adecuadamente.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

…

131 NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartado 11

132 NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

Ejemplo 3 – Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) cuando existe una incertidumbre material y no se revela adecuadamente en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).

…

…

NIA 610 (REVISADA 2013) - UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

…

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar

Factores que afectan a la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar (Ref: Apartados 17-19)

…

A16. Como ejemplos de trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo puede utilizar cabe citar los siguientes:

- Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
- Procedimientos sustantivos que implican juicios limitados.
- Observaciones de recuentos de existencias.
- Seguimiento de transacciones a través del sistema de información para la preparación de información financiera.
- Realización de pruebas de cumplimiento de requerimientos reglamentarios.
- ~~En algunas circunstancias, auditorías o revisiones de la información financiera de entidades dependientes que no sean componentes significativos del grupo (cuando no exista conflicto con los requerimientos de la NIA 600).~~[133]

…

[133] ~~NIA 600, Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)~~

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 en las circunstancias de una auditoría de un grupo que ~~los auditores~~ el auditor del grupo considere~~n~~ 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[134].

…

NIA 700 (REVISADA)– FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

…

Requerimientos

…

Informe de auditoría

…

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

…

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

…

39. La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros", además: (Ref: Apartado A50)

…

(c) Cuando sea aplicable la NIA 600 (Revisada) [135] , describir además las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que:

(i) las responsabilidades del auditor son planificar y ejecutar la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o ~~actividades empresariales~~ de las unidades de negocio dentro del grupo como base para formarse ~~para expresar~~ una opinión sobre los estados financieros del grupo;

(ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y revisión ~~realización de la auditoría~~ del trabajo de auditoría realizado para los fines de la auditoría del grupo; y

---

134 NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 25(a)~~40(b)~~

135 NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

(iii) el auditor es el único responsable de la opinión del auditor[136].

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Informe de auditoría (Ref: Apartado 20)

…

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

…

Fundamento de la opinión (Ref: Apartado 28)

…

Consideraciones específicas para auditorías de grupos

A38. En el caso de auditorías de grupos ~~en los~~ para las que hay múltiples fuentes de requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, la mención de la jurisdicción en el informe de auditoría normalmente corresponde a los requerimientos de ética que son aplicables al ~~equipo del encargo~~ auditor del grupo. Esto es así porque, en una auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también están sujetos a los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo[137].

A39. Las NIA no establecen requerimientos de independencia o de ética concretos para los auditores, incluidos los auditores de los componentes y, en consecuencia, no hacen extensivos, ni invalidan de algún otro modo, los requerimientos del Código de Ética del IESBA u otros requerimientos de ética a los que esté sujeto el ~~equipo del encargo~~auditor del grupo, ni requieren las NIA que el auditor del componente esté, en todos los casos, sujeto a los mismos requerimientos de independencia concretos que los que se aplican al ~~equipo del encargo~~auditor del grupo. Como resultado, los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, en el caso de la auditoría de un grupo pueden ser complejos. La NIA 600 (Revisada)[138] proporciona orientaciones a los auditores que realizan trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de un grupo, incluidas las situaciones en las que el auditor del componente no cumple los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo.

…

Anexo

…

Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada

---

136 NIA 600 (Revisada), apartado 53

137 NIA 600 (Revisada), apartados A56–A57, A66–A68)~~apartado A37~~

138 NIA 600 (Revisada), apartados 25,27~~19—20~~

preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

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[139]

…

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

…

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

…

- ~~Obtenemos~~ Planificamos y ejecutamos la auditoría del grupo para obtener evidencia suficiente y adecuada ~~en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para~~ en relación con la información financiera de las entidades o de las unidades de negocio del grupo como base para ~~expresar~~ la formación de una opinión sobre los estados financieros ~~consolidados~~ del grupo. Somos responsables de la dirección, supervisión y revisión~~realización de la auditoría~~ del trabajo realizado para los fines de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.

[139] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

…

Ejemplo 3 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

Ejemplo 4 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada requeridos por las disposiciones legales o reglamentarias. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

NIA 701– COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartados 9-10)

…

Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

…

A15. Varias NIA requieren comunicaciones específicas con los responsables del gobierno de la entidad y con otros que puedan estar relacionados con áreas que requieren atención significativa del auditor. Por ejemplo:

- La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad, en su caso, acerca de las dificultades significativas que ha

encontrado durante la realización de la auditoría[140]. Las NIA reconocen dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:

- Transacciones con partes vinculadas[141], en especial con las limitaciones a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una transacción con una parte vinculada (distintos del precio) son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
- Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a información ~~por el equipo del encargo del grupo~~ o a personas puede que haya sido restringido[142].

• La NIA 220 (Revisada) establece requerimientos para que el socio del encargo realice las consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas, cuestiones sobre las cuales las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren consulta[143] y otras cuestiones que según el juicio profesional del socio del encargo, requieren ser consultadas. Por ejemplo, el auditor puede haber consultado una cuestión técnica significativa a otros dentro o fuera de la firma de auditoría, lo cual podría indicar que se trata de una cuestión clave de la auditoría. También requiere que el socio del encargo discuta, entre otras cosas, las cuestiones significativas y los juicios significativos que hayan surgido durante el encargo de auditoría con el revisor de la calidad del encargo[144].

…

NIA 705 (REVISADA)– OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

…

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6(b))

…

A10. Ejemplos de circunstancias ajenas al control de la entidad son los casos en los que:

- los registros contables de la entidad han sido destruidos.
- Los registros contables de un componente ~~significativo~~ para el que se ha determinado que son necesarios procedimientos de auditoría posteriores para los fines de la auditoría del grupo han sido incautados por tiempo indefinido por las autoridades públicas.

…

---

140 NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21

141 NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado A42

142 NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 57~~49~~(c)

143 NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 35

144 NIA 220 (Revisada), apartado 36

Anexo

…

Ejemplo 1 – Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[145]).**
- …

…

Ejemplo 2 – Opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

Ejemplo 3 – Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

Ejemplo 4 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento

---

[145] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

de los estados financieros consolidados.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

Ejemplo 5 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

NIA 706 (REVISADA)– PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

…

Anexo 3

…

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[146]).**
- …

…

Anexo 4

[146] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

…

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

NIA 710 - INFORMACIÓN COMPARATIVA - CIFRAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

…

Anexo

…

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 (Revisada)[147]).**
- …

…

Ejemplo 2 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

[147] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

Ejemplo 3 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

Ejemplo 4 – Estados financieros comparativos

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

NIA 720 (REVISADA) – RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

…

Lectura y consideración de la otra información (Ref: Apartados 14-15)

…

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref: Apartado 14(b))

…

A35. El auditor puede determinar que remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo, incluidose los auditores de los componentes que correspondan, es adecuado como base para determinar si existe una incongruencia material. Por ejemplo:

- Cuando la otra información describa el abandono previsto de una de las principales líneas de producto y, a pesar de que el auditor tenga conocimiento de dicho abandono previsto, puede indagar ante el miembro del equipo del encargo que aplicó los procedimientos de auditoría en dicha área para fundamentar la consideración del auditor de si existe o no una incongruencia material con el conocimiento obtenido por

él durante la realización de la auditoría.

- Cuando la otra información describa detalles importantes de una demanda judicial tratada en la auditoría, pero el auditor no los puede recordar adecuadamente, es posible que tenga que remitirse a la documentación de auditoría en la que se resumen esos detalles para apoyar su recuerdo.

A36. Remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo, incluidos ~~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, incluidos ~~o~~ los auditores de los componentes que correspondan, en relación con alguna cuestión incluida en la otra información.

…

Anexo 2

…

Ejemplo 1 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)[148]).**
- …

…

Ejemplo 2 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

[148] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

…

Ejemplo 3 – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

Ejemplo 4 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

Ejemplo 5 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

Ejemplo 6 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material en los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

Ejemplo 7 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600 (Revisada)).**
- …

…

NIA 805 (REVISADA)– CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO Y DE ELEMENTOS, CUENTAS O PARTIDAS ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta NIA no es de aplicación en circunstancias en las que ~~al informe del~~ los procedimientos de auditoría son aplicados por el auditor de un componente ~~que se emita como resultado del trabajo realizado~~ sobre la información financiera de un componente~~, a petición del equipo del encargo del grupo~~ a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo. (Véase la NIA 600 (Revisada))[149].

…

NIER 2400 (REVISADA) - ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

[149] NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

HISTÓRICOS

…

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIER (Ref: Apartado 1~~-2~~)

…

~~*Revisiones de información financiera de componentes en el contexto de una auditoría de los estados financieros de un grupo de entidades*~~

~~A2. Los encargos de revisión de conformidad con esta NIER pueden ser solicitados para componentes por el auditor de los estados financieros de un grupo de entidades. Dicho encargo de revisión realizado de conformidad con esta NIER puede venir acompañado por una solicitud del auditor del grupo de realizar trabajo o procedimientos adicionales según lo requieran las circunstancias del encargo de la auditoría del grupo.~~

…

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 29)

…

Acuerdo de los términos del encargo

…

~~Revisión de componentes de grupos de entidades~~

~~A54. El auditor de los estados financieros de un grupo de entidades puede solicitar que un profesional ejerciente realice una revisión de la información financiera de un componente del grupo. Dependiendo de las instrucciones del auditor del grupo, la revisión de la información financiera del componente se puede realizar de conformidad con esta NIER. El auditor del grupo puede también especificar procedimientos adicionales que complementen el trabajo realizado para la revisión realizada de conformidad con esta NIER. Cuando el profesional ejerciente que realiza la revisión es el auditor de los estados financieros de la entidad, la revisión no se realiza de conformidad con esta NIER.~~

…

Realización del encargo

…

Conocimiento del profesional ejerciente (Ref: Apartados 45-46)

…

A78. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable, el profesional ejerciente también puede tener en cuenta:

- Si una entidad es un componente de un grupo de entidades o una entidad asociada de otra entidad.
- …

Diseño y aplicación de procedimientos (Ref: Apartados 47, 55)

…

A80. Cuando se contrata al profesional ejerciente para revisar los estados financieros de un grupo de entidades, la naturaleza, momento de realización y extensión planificados de los procedimientos para la revisión tienen como finalidad permitir que el profesional ejerciente alcance los objetivos de un encargo de revisión que se mencionan en esta NIER, pero en el contexto de los estados financieros del grupo.

…

Procedimientos analíticos (Ref: Apartados 46-47, 49)

A90. En una revisión de estados financieros, la aplicación de procedimientos analíticos facilita al profesional ejerciente:

- La obtención o actualización de conocimientos sobre la entidad y su entorno, así como poder identificar áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales en los estados financieros.
- La identificación en los estados financieros de incongruencias o desviaciones con respecto a tendencias, valores o estándares esperados, como el grado de congruencia de los estados financieros con datos clave, así como con indicadores de resultados clave.
- La obtención de evidencia corroborativa en relación con otros procedimientos de indagación o analíticos realizados con anterioridad.
- Su utilización como procedimientos adicionales cuando llegan a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le inducen a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales. Un ejemplo de procedimiento adicional de ese tipo es un análisis comparativo de las cifras mensuales de ingresos y costes entre centros de beneficio, sucursales u otros componentes~~centros de beneficio, sucursales u otros componentes~~ de la entidad, para proporcionar evidencia sobre información financiera contenida en partidas o información revelada en los estados financieros.

…

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 610 (REVISADA 2013)

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE LOS AUDITORES INTERNOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2014)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-5

Relación entre la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013) 6-10

La responsabilidad del auditor externo respecto de la auditoría.....11

Fecha de entrada en vigor 12

Objetivos 13

Definiciones 14

Requerimientos

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización 15-20

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna 21-25

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización 26-32

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos 33-35

Documentación..... 36-37

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de la función de auditoría interna .....A1−A4

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización .....A5−A23

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna .....A24−A30

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización A31-A39

Utilización de la ayuda directa de los auditores interno.....A40-A41

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor externo cuando utiliza el trabajo de los auditores internos. Esto incluye (a) la utilización del trabajo de la función de auditoría interna para la obtención de evidencia de auditoría y (b) la utilización de la ayuda directa de los auditores internos bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo.

2. Esta NIA no es aplicable si la entidad no dispone de una función de auditoría interna. (Ref: Apartado A2)

3. Si la entidad dispone de una función de auditoría interna, los requerimientos de esta NIA relativos a la utilización del trabajo de dicha función no son aplicables si:

   (a) las responsabilidades y actividades de dicha función no son relevantes para la auditoría; ó

   (b) sobre la base del conocimiento preliminar de la función obtenido por el auditor como resultado de los procedimientos aplicados según la NIA 315 (Revisada 2019)[1] el auditor externo no tiene previsto utilizar el trabajo de la función para la obtención de evidencia de auditoría.

   Esta NIA no requiere que el auditor externo utilice el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos de auditoría a aplicar directamente por el auditor externo, o para reducir su extensión; el establecimiento de la estrategia global de auditoría sigue siendo decisión del auditor externo.

4. Además, los requerimientos de esta NIA relativos a la ayuda directa no son aplicables si el auditor externo no tiene previsto utilizar la ayuda directa de los auditores internos.

5. Es posible que, en algunas jurisdicciones, exista una prohibición o algún tipo de restricción, legal o reglamentaria, para la utilización del trabajo de la función de auditoría interna o de la ayuda directa de los auditores internos. La NIA no invalida las disposiciones legales o reglamentarias que rigen la auditoría de estados financieros[2]. Por lo tanto, estas prohibiciones o restricciones no impiden que el auditor cumpla con las NIA. (Ref: Apartado A31)

Relación entre la NIA 315 (Revisada 2019) y la NIA 610 (Revisada 2013)

6. Muchas entidades establecen funciones de auditoría interna como parte de sus estructuras de control interno y de gobierno. Los objetivos y el alcance de la función de auditoría interna, la naturaleza de sus responsabilidades y su estatus en la organización, incluidas su autoridad y su rendición de cuentas, varían ampliamente y dependen de la dimensión y de la estructura de la entidad, así como de los requerimientos de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.

7. La NIA 315 (Revisada 2019) trata de la forma en que el conocimiento y la experiencia de la función de auditoría interna pueden contribuir al conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad por parte del auditor externo, así como a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del mismo. La NIA 315 (Revisada 2019)[3] explica, asimismo, el modo en el que una comunicación eficaz entre los auditores internos y externos también crea un entorno en que el auditor externo puede ser informado de

---

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

2 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado A60

3 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 24(a)(ii) y anexo 4

cuestiones significativas que pueden afectar a su trabajo.

8. Dependiendo de si el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan adecuadamente su objetividad y grado de competencia, así como si aplica un enfoque sistemático y disciplinado, es posible que el auditor externo pueda utilizar el trabajo de la función de auditoría interna de un modo constructivo y complementario. Esta NIA trata de las responsabilidades del auditor externo cuando, sobre la base del conocimiento preliminar de la función de auditoría interna obtenido como resultado de los procedimientos aplicados bajo la NIA 315 (Revisada 2019), tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna como parte de la evidencia de auditoría obtenida[4]. 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[5].

La responsabilidad del auditor externo respecto de la auditoría

11. El auditor externo es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y dicha responsabilidad no se reduce por el hecho de que, para realizar el encargo, utilice el trabajo de la función de auditoría interna o la ayuda directa de los auditores internos. Aunque puedan aplicar procedimientos de auditoría similares a los que aplica el auditor externo, ni la función de auditoría interna ni los auditores internos son independientes de la entidad tal y como requiere la NIA 200[6] 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

---

4 Véanse los apartados 15-25.

5 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

6 NIA 200, apartado 14

directa de los auditores internos, y, en caso afirmativo, las áreas en las que se puede utilizar y la extensión de dicha utilización;

y una vez determinada esta cuestión:

(b) en caso de utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, determinar si dicho trabajo es adecuado para los fines de la auditoría; y

(c) en caso de utilizar la ayuda directa de los auditores internos, supervisar y revisar su trabajo.

Definiciones

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

(a) Función de auditoría interna – Función de una entidad que realiza actividades de las que se obtiene un grado de seguridad y asesoramiento establecidas para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gobierno de la entidad, de gestión del riesgo y de control interno. (Ref: Apartados A1–A4)

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

Requerimientos

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna

15. El auditor externo determinará si el trabajo de la función de auditoría interna puede ser utilizado para los fines de la auditoría, evaluando lo siguiente:

(a) el grado en que el estatus en la organización, así como las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos; (Ref: Apartados A5–A9)

(b) el grado de competencia de la función de auditoría interna; y (Ref: Apartados A5–A9)

(c) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad. (Ref: Apartados A10–A11)

16. El auditor externo no utilizará el trabajo de la función de auditoría interna si determina que:

(a) el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos relevantes no sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos;

(b) la función carece de suficiente competencia; o

(c) la función no aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluyendo un control de calidad. (Ref: Apartados A12–A14)

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo de la función de auditoría interna que se puede utilizar

17. Como base para determinar las áreas y la extensión en las que se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, el auditor externo considerará la naturaleza y el alcance del trabajo que ha sido realizado o que se prevé realizar, por la función de auditoría interna, así como su relevancia para su estrategia global de auditoría y su plan de auditoría. (Ref: Apartados A15–A17)

18. El auditor externo realizará todos los juicios significativos del encargo de auditoría y, con

la finalidad de evitar la utilización indebida del trabajo de la función de auditoría interna, planificará una menor utilización del trabajo de la función y la realización directa de una mayor parte del trabajo: (Ref: Apartados A15–A17)

(a) cuanto más juicio se necesite aplicar en:

(i) la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría relevantes; y

(ii) la evaluación de la evidencia obtenida; (Ref: Apartados A18–A19)

(b) cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, teniendo en cuenta especialmente los riesgos identificados como significativos; (Ref: Apartados A20–A22)

(c) cuanto menor sea el grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustenten la objetividad de los auditores internos; y

(d) cuanto menor sea el grado de competencia de la función de auditoría interna.

19. El auditor externo también evaluará si, en conjunto, al utilizar el trabajo de la función de auditoría interna con la extensión planificada estaría aún suficientemente involucrado en la auditoría, teniendo en cuenta que es el único responsable de la opinión de auditoría expresada. (Ref: Apartados A15–A22)

20. El auditor externo, al comunicar a los responsables del gobierno de la entidad la descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados de conformidad con la NIA 260 (Revisada)[7], informará sobre el modo en que ha planificado utilizar el trabajo de la función de auditoría interna. (Ref: Apartado A23)

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

21. Si el auditor externo tiene previsto utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, discutirá con dicha función, a efectos de la coordinación de sus respectivas actividades, la utilización prevista de su trabajo. (Ref: Apartados A24–A26)

22. El auditor externo leerá los informes de la función relativos al trabajo que tiene previsto utilizar con la finalidad de obtener conocimiento sobre la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados por dicha función de auditoría interna, así como de los correspondientes hallazgos.

23. El auditor externo aplicará procedimientos de auditoría suficientes al conjunto del trabajo de la función de auditoría interna que tiene previsto utilizar, con la finalidad de determinar si son adecuados a los propósitos de la auditoría, incluida la evaluación de si:

(a) el trabajo de la función de auditoría interna se ha planificado, realizado, supervisado, revisado y documentado adecuadamente;

(b) se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada que permita a la función de auditoría interna alcanzar conclusiones razonables; y

(c) las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y los informes preparados por la función de auditoría interna son congruentes con los resultados de los trabajos realizados. (Ref: Apartados A27–A30)

24. La naturaleza y la extensión de los procedimientos de auditoría del auditor externo responderán a su evaluación de:

(a) el grado de juicio aplicado;

(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

[7] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 15

internos; y

(d) el grado de competencia de la función[8] (Ref: Apartados A27–A29)

e incluirá la reejecución de parte del trabajo. (Ref: Apartado A30)

25. El auditor externo evaluará también si sus conclusiones relativas a la función de auditoría interna descritas en el apartado 15 de esta NIA y la determinación de la naturaleza y extensión de la utilización del trabajo de la función de auditoría interna para los fines de la auditoría a la que se refieren los apartados 18-19 de esta NIA siguen siendo adecuadas.

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Determinar si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos para los fines de la auditoría

26. Es posible que el auditor externo tenga prohibida por disposiciones legales o reglamentarias la obtención de la ayuda directa de los auditores internos. En ese caso, los apartados 27-35 y 37 no son aplicables. (Ref: Apartado A31)

27. Si no está prohibida por una disposición legal o reglamentaria la utilización de la ayuda directa de los auditores internos, y el auditor externo planifica emplear esta ayuda directa en la auditoría, evaluará la existencia y significatividad de las amenazas a la objetividad y el grado de competencia de los auditores internos que presten dicha ayuda. La evaluación por el auditor externo de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de los auditores internos incluirá indagar ante los auditores internos sobre los intereses y las relaciones que puedan originar una amenaza a su objetividad. (Ref: Apartados A32–A34)

28. El auditor externo no utilizará la ayuda directa de un auditor interno si:

(a) existen amenazas significativas a la objetividad del auditor interno; o

(b) el auditor interno carece de la competencia necesaria para realizar el trabajo propuesto. (Ref: Apartados A32–A34)

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa

29. Al determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la dirección, supervisión y revisión que sean adecuadas a las circunstancias, el auditor externo tendrá en cuenta:

(a) el grado de juicio aplicado en:

(i) la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría relevantes; y

(ii) la evaluación de la evidencia obtenida;

(b) el riesgo valorado de incorrección material; y

(c) la evaluación por el auditor externo de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad y el grado de competencia de los auditores internos que presten dicha ayuda. (Ref: Apartados A35–A39)

30. El auditor externo no utilizará la ayuda directa de los auditores internos para la aplicación de procedimientos que:

(a) impliquen la realización de juicios significativos en la auditoría; (Ref: Apartado A19)

(b) estén relacionados con riesgos valorados de incorrección material más elevados cuando el juicio requerido para la realización de los correspondientes procedimientos

[8] Véase apartado 18.

de auditoría o la evaluación de la evidencia de auditoría obtenida no sea limitado o poco importante; (Ref: Apartado A38)

(c) estén relacionados con un trabajo en el que hayan participado los auditores internos y que haya sido, o vaya a ser, comunicado por la función de auditoría interna a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad; o

(d) estén relacionados con decisiones que el auditor externo ha de tomar de conformidad con esta NIA relativas a la función de auditoría interna y la utilización de su trabajo o de su ayuda directa. (Ref: Apartados A35–A39)

31. Después de evaluar adecuadamente si se puede utilizar la ayuda directa de los auditores internos en la auditoría y, en su caso, la extensión de la mencionada ayuda, el auditor externo, en su comunicación a los responsables del gobierno de la entidad de la descripción general del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados de conformidad con la NIA 260 (Revisada)[9], informará sobre la naturaleza y extensión de la utilización prevista de la ayuda directa de los auditores internos con 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[10]. 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

---

[9] NIA 260 (Revisada), apartado 15

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

evaluaciones descritas en el apartado 27 hayan dejado de ser adecuadas.

Documentación

36. Si el auditor externo utiliza el trabajo de la función de auditoría interna incluirá en la documentación de auditoría:

    (a) la evaluación de:

        (i) si el estatus de la función en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan adecuadamente la objetividad de los auditores internos;

        (ii) el grado de competencia de la función; y

        (iii) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, incluido un control de calidad.

    (b) la naturaleza y extensión del trabajo utilizado y el fundamento de esa decisión; y

    (c) los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor externo para evaluar la adecuación del trabajo utilizado.

37. Si el auditor externo utiliza la ayuda directa de los auditores internos en la auditoría, incluirá en la documentación de auditoría:

    (a) la evaluación de la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de los auditores internos y el grado de competencia de los auditores internos que han prestado dicha ayuda;

    (b) el fundamento de la decisión relativa a la naturaleza y extensión del trabajo realizado por los auditores internos;

    (c) la identificación de las personas que revisaron el trabajo realizado y la fecha y extensión de dicha revisión de conformidad con la NIA 230[11];

    (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

[11] NIA 230, *Documentación de auditoría*

las exposiciones significativas al riesgo, así como contribuyendo a la mejora de la gestión del riesgo y de los sistemas de control interno (incluida la eficacia del proceso de información financiera).

- La función de auditoría interna puede aplicar procedimientos para ayudar a la entidad a detectar fraudes.

Actividades relativas al control interno

- Evaluación del control interno. La función de auditoría interna puede tener asignada la responsabilidad específica de revisar los controles, de evaluar su funcionamiento y de recomendar mejoras de dichos controles. Al hacerlo, la función de auditoría interna proporciona un grado de seguridad en relación con el control. Por ejemplo, la función de auditoría interna puede planificar y aplicar pruebas u otros procedimientos para proporcionar un grado de seguridad a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad en relación con el diseño, implementación y eficacia operativa del control interno, incluidos los controles que son relevantes para la auditoría.
- Examen de información financiera y operativa. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de los medios utilizados para identificar, reconocer, medir, clasificar y presentar información financiera y operativa, así como la realización de indagaciones específicas sobre partidas individuales, incluida la realización de pruebas detalladas de transacciones, saldos y procedimientos.
- Revisión de actividades de explotación. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión de la economía, eficiencia y eficacia de actividades de explotación, incluidas actividades no financieras de una entidad.
- Revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias. La función de auditoría interna puede tener asignada la revisión del cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias y de otros requerimientos externos, así como de las políticas y directrices de la dirección y de otros requerimientos internos.

A2. Es posible que en la entidad otras funciones con otras denominaciones realicen actividades similares a las que realiza la función de auditoría interna. Algunas o todas las actividades de la función de auditoría interna pueden ser externalizadas a una organización de servicios externa. Ni la denominación de la función, ni el hecho de que se realice por la entidad o por una organización de servicios externa determinan por sí solos que el auditor externo pueda o no utilizar el trabajo de la función de auditoría interna. Por el contrario, los aspectos relevantes son la naturaleza de las actividades; el grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos, la competencia y el enfoque sistemático y disciplinado de la función de auditoría interna. Las referencias en esta NIA al trabajo de la función de auditoría interna incluyen las actividades relevantes de otras funciones o de organizaciones de servicios externas que tienen esas mismas características.

A3. Adicionalmente, las personas dentro de la entidad con obligaciones y responsabilidades operativas y de gestión, que no pertenezcan a la función de auditoría interna, habitualmente estarían sometidas a amenazas a su objetividad que impedirían que puedan ser consideradas como parte de una función de auditoría interna para los fines de esta NIA, aunque realicen controles que puedan ser probados de conformidad con la NIA 330[12]. 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

[12] Véase apartado 10.

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 2019)[13] requiere que el auditor externo obtenga conocimiento de la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna, de su estatus en la organización y de las actividades realizadas o que está previsto que se realicen, así como que lleve a cabo indagaciones ante las personas apropiadas de la función de auditoría interna (si la entidad dispone de esa función); o
- salvo que esté prohibido o restringido de alguna manera, por disposición legal o reglamentaria, una vez realizada una evaluación adecuada, el auditor externo puede decidir utilizar trabajo que ha sido realizado por la función de auditoría interna durante el periodo, sustituyendo parcialmente la evidencia de auditoría que deba obtenerse directamente por el auditor externo[14].

Adicionalmente, salvo que esté prohibido o restringido de alguna manera, por disposición legal o reglamentaria, el auditor externo puede utilizar auditores internos para realizar procedimientos de auditoría bajo la dirección, supervisión y revisión del auditor externo (denominado "ayuda directa" en esta NIA)[15].

Determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, las áreas en las que se puede emplear y la extensión de dicha utilización

Evaluación de la función de auditoría interna

Objetividad y competencia (Ref: Apartados 15(a)–(b))

A5. El auditor externo aplica su juicio profesional para determinar si el trabajo de la función de auditoría interna se puede utilizar para los fines de la auditoría, así como la naturaleza y la extensión con la que se puede utilizar dicho trabajo teniendo en cuenta las circunstancias.

A6. El grado en que el estatus en la organización y las políticas y procedimientos relevantes de la función de auditoría interna sustentan su objetividad, así como el grado de competencia de la función son especialmente importantes para determinar si se puede utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, así como, en su caso, la naturaleza y extensión de dicha utilización que resulta apropiada teniendo en cuenta las circunstancias.

A7. La objetividad se refiere a la capacidad de realizar dichas tareas sin que los juicios profesionales sean invalidados por la existencia de sesgos, conflictos de interés o la influencia indebida de terceros. Entre los factores que pueden afectar a la evaluación del auditor están los siguientes:

- Si el estatus de la función de auditoría interna en la organización, incluida su autoridad y su responsabilidad de rendición de cuentas, sustentan la capacidad de dicha función de estar libre de sesgos, de conflictos de interés o de la influencia indebida de terceros que invaliden los juicios profesionales. Por ejemplo, si la función de auditoría interna informa a los responsables del gobierno de la entidad o a un directivo con suficiente autoridad o, en caso de que la función informe a la dirección, si tiene contacto directo con los responsables del gobierno de la entidad.
- Si la función de auditoría interna está libre de responsabilidades que originan conflictos; por ejemplo, si tiene alguna obligación de gestión u operativa o responsabilidades que sean ajenas a la función de auditoría interna.
- Si los responsables del gobierno de la entidad supervisan las decisiones de contratación relacionadas con la función de auditoría interna; por ejemplo,

---

13 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(a)

14 Véanse los apartados 15-25.

15 Véanse los apartados 26-35.

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 otros controles de seguimiento que se puedan realizar en la entidad.

A11. Entre los factores que pueden influir en la determinación por el auditor externo de si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado se incluyen los siguientes:

- La existencia, adecuación y utilización de procedimientos de auditoría interna o de orientaciones documentados para áreas tales como valoraciones de riesgos,

programas de trabajo, documentación e informes, cuya naturaleza y extensión sea acorde con el tamaño y las circunstancias de una entidad.

- Si la función de auditoría interna dispone de políticas y procedimientos de control de calidad adecuados, tales como las políticas y procedimientos de la NICC 1[16] 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 del IESBA[17] establece que se origina una amenaza de autorrevisión cuando el auditor externo acepta un encargo para proporcionar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría y los resultados de esos servicios van a ser utilizados en la realización de la auditoría. Esto se debe a la posibilidad de que el equipo del encargo utilice los resultados del servicio de auditoría interna sin evaluar adecuadamente dichos resultados o sin aplicar el mismo grado de escepticismo profesional que cuando el trabajo de auditoría interna se realiza por personas que no pertenecen a la firma de auditoría. El Código de ética del IESBA[18] 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

---

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

17 *Código Internacional de Ética para profesionales de la contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, apartados 605.4 A2–605.4 A3

18 Código de ética del IESBA, apartados 605.1 – R605.5

plan de auditoría que el auditor externo haya establecido de conformidad con la NIA 300[19].

A16. Como ejemplos de trabajo de la función de auditoría interna que el auditor externo puede utilizar cabe citar los siguientes:

- Realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles.
- Procedimientos sustantivos que implican juicios limitados.
- Observaciones de recuentos de existencias.
- Seguimiento de transacciones a través del sistema de información para la preparación de información financiera.
- Realización de pruebas de cumplimiento de requerimientos reglamentarios.
- En algunas circunstancias, auditorías o revisiones de la información financiera de entidades dependientes que no sean componentes significativos del grupo (cuando no exista conflicto con los requerimientos de la NIA 600[20]).

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

---

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

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

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[21] cuanto mayores sean los riesgos valorados de incorrección material, más convincente necesitará ser la evidencia de auditoría requerida por el auditor externo y, en consecuencia, el auditor externo necesitará realizar directamente más trabajo.

A21. Como se expone en la NIA 315 (Revisada 2019)[22], los riesgos significativos son riesgos cuya valoración se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente y, en consecuencia, la capacidad de utilización del trabajo de la función de auditoría interna en relación con riesgos significativos se limitará a procedimientos que requieren poco juicio. Adicionalmente, cuando el riesgo de incorrección material no sea bajo, no es probable que la utilización únicamente del trabajo de la función de auditoría interna reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y elimine la necesidad de que el auditor externo realice directamente algunas pruebas.

A22. La realización de procedimientos de conformidad con esta NIA puede llevar al auditor externo a volver a evaluar su valoración de los riesgos de incorrección material. En consecuencia, esto puede afectar a la determinación por el auditor externo de si utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para la auditoría y de si son necesarias consideraciones adicionales a la aplicación de esta NIA.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 20)

A23. De conformidad con la NIA 260 (Revisada)[23], se requiere que el auditor externo comunique a los responsables del gobierno de la entidad una descripción general de la planificación del alcance y del momento de realización de la auditoría. La utilización prevista del trabajo de la función de auditoría interna es parte integrante de la estrategia global de auditoría externa y, en consecuencia, es relevante para el conocimiento por los responsables del gobierno de la entidad del enfoque de auditoría propuesto.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

Discusión y coordinación con la función de auditoría interna (Ref: Apartado 21)

A24. En la discusión con la función de auditoría interna de la planificación de la utilización de su trabajo, a efectos de la coordinación de sus respectivas actividades, puede ser de utilidad tratar lo siguiente:

- El momento de realización de dicho trabajo.
- La naturaleza del trabajo realizado.
- La extensión de la cobertura de auditoría.
- La importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), y la importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- Los métodos propuestos de selección de elementos y de tamaño de las muestras.
- La documentación del trabajo realizado.
- Los procedimientos de revisión y de informes.

A25. La coordinación entre el auditor externo y la función de auditoría interna es eficaz cuando, por ejemplo:

- Las discusiones tienen lugar, a intervalos apropiados, a lo largo del periodo.

---

21 NIA 200, apartado A32

22 NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l)

23 NIA 260 (Revisada), apartado 15

- 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[24] 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[25]. 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[26].

Procedimientos para determinar la adecuación del trabajo de la función de auditoría interna (Ref: Apartados 23-24)

A27. Los procedimientos aplicados por el auditor externo al conjunto del trabajo de la función de auditoría interna que tiene previsto 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

---

[24] NIA 200, apartados 15 y A21

[25] NIA 315 (Revisada 2019), anexo 4

[26] NIA 315 (Revisada 2019), anexo 4 en relación con la NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

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[27].

A32. Tal y como se establece en el apartado A7 de esta NIA, la objetividad se refiere a la capacidad de realizar el trabajo propuesto sin que los juicios profesionales sean invalidados por la existencia de sesgos, conflictos de interés o la influencia indebida de terceros. Al evaluar la existencia y significatividad de amenazas a la objetividad de un auditor interno, los siguientes factores pueden ser relevantes:

- El grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos relevantes sustentan la objetividad de los auditores internos[28].
- Relaciones familiares o personales con una persona que trabaja, o es responsable del aspecto de la entidad al que se refiere el trabajo.
- Asociación con la división o departamento de la entidad a la que se refiere el trabajo.
- Intereses financieros significativos en la entidad distintos de la remuneración en condiciones congruentes con las que se aplican a otros empleados con un grado de antigüedad similar.

Documentación emitida por los organismos profesionales relevantes de auditores internos pueden proporcionar orientación adicional de utilidad.

A33. También puede haber algunas circunstancias en las que la significatividad de las amenazas a la objetividad de un auditor interno sea tal que no existen salvaguardas que las puedan reducir a un nivel aceptable. Por ejemplo, debido a que la adecuación de las salvaguardas se ve influida por la significatividad del trabajo en el contexto de la auditoría, los apartados 30 (a) y (b) prohíben la utilización de la ayuda directa de los auditores internos en procedimientos que implican la aplicación de juicios significativos en 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

---

[27] NIA 600, apartado 40(b)

[28] Véase apartado A7.

en el apartado 30 (c) y (d).

A34. Al evaluar el grado de competencia de un auditor interno, pueden ser relevantes muchos de los factores del apartado A8 de esta NIA aplicados en el contexto de auditores internos individuales y del trabajo que se les pueda asignar.

Determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa (Ref: Apartados 29-31)

A35. Los apartados A15-A22 de esta NIA proporcionan orientaciones relevantes para determinar la naturaleza y extensión del trabajo que se puede asignar a los auditores internos.

A36. Para determinar la naturaleza del trabajo que se puede asignar a los auditores internos, el auditor externo será cuidadoso en limitar dicho trabajo a las áreas que sería adecuado asignar. Como ejemplos de actividades y tareas en las que no sería apropiado utilizar la ayuda directa de los auditores internos están los siguientes:

- Discusión de riesgos de fraude. No obstante, los auditores externos pueden indagar ante los auditores internos acerca de riesgos de fraude en la organización de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[29].
- Determinación de procedimientos de auditoría sin previo aviso conforme a la NIA 240.

A37. Del mismo modo, puesto que de conformidad con la NIA 505[30] se requiere que el auditor externo mantenga el control de las solicitudes de confirmación externa y evalúe los resultados de los procedimientos de confirmación externa, no sería apropiado asignar dichas responsabilidades a los auditores internos. No obstante, los auditores internos pueden colaborar en la recogida de la información necesaria para que el auditor externo resuelva las excepciones en las respuestas a las solicitudes de confirmación.

A38. El grado de juicio aplicado y el riesgo de incorrección material también son relevantes para determinar el trabajo que se puede asignar a los auditores internos que prestan la ayuda directa. Por ejemplo, en circunstancias en las que se valora como área de riesgo elevado la valoración de las cuentas a cobrar, el auditor externo podría asignar la comprobación de la exactitud de su antigüedad a un auditor interno que presta la ayuda directa. Sin embargo, puesto que la evaluación de la adecuación de la provisión basada en la clasificación por antigüedad implicaría una aplicación de juicio superior a “limitada”, no sería apropiado asignar aquel procedimiento a un auditor interno que preste la ayuda directa.

A39. A pesar de la dirección, supervisión y revisión por el auditor externo, una utilización excesiva de la ayuda directa de los auditores internos puede afectar las percepciones relativas a la independencia del encargo de auditoría externa.

Utilización de la ayuda directa de los auditores internos (Ref: Apartado 34)

A40. Debido a que los integrantes de la función de auditoría interna no son independientes de la entidad como se le exige al auditor externo cuando expresa una opinión sobre estados financieros, la dirección, supervisión y revisión del trabajo realizado por los auditores internos que prestan la ayuda directa será por lo general de naturaleza distinta y más extensa que si el equipo del encargo realizara el trabajo.

A41. Al dirigir a los auditores internos, el auditor externo puede, por ejemplo, recordarles que pongan en su conocimiento las cuestiones contables y de auditoría identificadas durante la auditoría. Al revisar el trabajo realizado por los auditores internos, las consideraciones del auditor externo incluyen si la evidencia obtenida es suficiente y adecuada en las circunstancias, y si sustenta las conclusiones que se han alcanzado.

---

[29] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(a)

[30] NIA 505, *Confirmaciones externas*, apartados 7 y 16

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 620

UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR

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

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1–2

La responsabilidad del auditor respecto de la opinión de auditoría 3

Fecha de entrada en vigor 4

Objetivos 5

Definiciones 6

Requerimientos

Determinación de la necesidad de un experto del auditor 7

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría 8

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor 9

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor 10

Acuerdo con el experto del auditor 11

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor 12–13

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría 14–15

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de experto del auditor A1–A3

Determinación de la necesidad de un experto del auditor A4–A9

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría A10–A13

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor A14–A20

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor A21–A22

Acuerdo con el experto del auditor A23–A31

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor A32–A40

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría A41–A42

Anexo: Cuestiones a considerar en el acuerdo entre el auditor y un experto externo del auditor

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.*

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un campo de especialización distinto al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

2. Esta NIA no trata de:

   (a) situaciones en las que el equipo del encargo incluye un miembro, o consulta a una persona u organización, especializado en un área específica de contabilidad o de auditoría, las cuales se tratan en la NIA 220[1]; 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[2].

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[3] o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo. (Ref: Apartados A1–A3)

   (b) Especialización – Cualificaciones, conocimiento y experiencia en un campo concreto.

   (c) Experto de la dirección – Persona u organización especializada en un campo distinto

---

1 NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartados A11, A21–A23

2 NIA 500, *Evidencia de auditoría*, apartados A45–A59

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

al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por la entidad para facilitar la preparación de los estados financieros.

Requerimientos

Determinación de la necesidad de un experto del auditor

7. Si para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuera necesaria una especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, el auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del auditor. (Ref: Apartados A4–A9)

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría

8. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría con respecto a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de dichos procedimientos, el auditor tendrá en cuenta, entre otras cuestiones: (Ref: Apartado A10)

(a) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;

(b) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;

(c) la significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría;

(d) el conocimiento y la experiencia del auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto; y

(e) si dicho experto está sujeto a las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A11–A13)

Competencia, capacidad y objetividad del experto del auditor

9. El auditor evaluará si el experto del auditor tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del auditor. En el caso de un experto externo del auditor, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto. (Ref: Apartados A14–A20)

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor

10. El auditor obtendrá conocimiento suficiente del campo de especialización del experto del auditor, que le permita: (Ref: Apartados A21–A22)

(a) determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del auditor; y

(b) evaluar la adecuación de dicho trabajo para los fines del auditor.

Acuerdo con el experto del auditor

11. El auditor acordará con el experto del auditor, por escrito cuando resulte adecuado, las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A23–A26)

(a) la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto; (Ref: Apartado A27)

(b) las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto; (Ref: Apartados A28–A29)

(c) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el auditor y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y (Ref: Apartado A30)

(d) la necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad. (Ref: Apartado A31)

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor

12. El auditor evaluará la adecuación del trabajo del experto del auditor para los fines del auditor, incluido: (Ref: Apartado A32)

    (a) la relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia de auditoría; (Ref: Apartados A33–A34)

    (b) si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias; y (Ref: Apartados A35–A37)

    (c) si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente. (Ref: Apartados A38–A39)

13. Si el auditor determina que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor: (Ref: Apartado A40)

    (a) acordará con el experto la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que deberá realizar el experto; o

    (b) aplicará procedimientos de auditoría adicionales adecuados a las circunstancias.

Referencia al experto del auditor en el informe de auditoría

14. En un informe de auditoría que contenga una opinión no modificada, el auditor no hará referencia al trabajo del experto del auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias requieran dicha referencia, el auditor indicará en el informe de auditoría que la mención realizada no reduce su responsabilidad en relación con su opinión. (Ref: Apartado A41)

15. Si el auditor hace referencia al trabajo del experto del auditor en el informe de auditoría por ser tal mención relevante para la comprensión de una opinión modificada, el auditor indicará en el informe de auditoría que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión. (Ref: Apartado A42)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de experto del auditor (Ref: Apartado 6(a))

A1. La especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede consistir en especialización en materias tales como las siguientes:

- La valoración de instrumentos financieros complejos, terrenos y edificios, fábricas y maquinaria, joyas, obras de arte, antigüedades, activos intangibles, activos adquiridos y pasivos asumidos en combinaciones de negocios, así como activos que puedan haber sufrido deterioro.
- El cálculo actuarial de pasivos asociados a contratos de seguros o a planes de pensiones de empleados.
- La estimación de reservas de petróleo y gas.
- La valoración de pasivos medioambientales y de los costes de saneamiento.
- La interpretación de contratos y de las disposiciones legales y reglamentarias.

- El análisis de cuestiones fiscales complejas o inusuales.

A2. En muchos casos, la distinción entre especialización en contabilidad o auditoría y especialización en otro campo es clara, incluso cuando se trata de un área especializada de contabilidad o auditoría. Por ejemplo, con frecuencia es fácil distinguir una persona especializada en la aplicación de métodos de contabilización de impuestos diferidos de un experto en legislación fiscal. El primero no es un experto a los efectos de esta NIA, ya que su especialización es de tipo contable; el segundo es un experto a los efectos de esta NIA, ya que su especialización es de tipo jurídico. Se pueden hacer distinciones similares en otras áreas, por ejemplo, entre la especialización en métodos de contabilización de instrumentos financieros y la especialización en modelos complejos de valoración de instrumentos financieros. Sin embargo, en algunos casos, especialmente en aquellos relacionados con un área emergente de especialización en contabilidad o auditoría, establecer una distinción entre áreas especializadas de contabilidad o auditoría y la especialización en otro campo será una cuestión de juicio profesional. Las reglas y normas profesionales aplicables relativas a los requerimientos de formación y competencia para profesionales de la contabilidad y auditores pueden facilitar al auditor la aplicación de dicho juicio[4].

A3. Es necesario aplicar el juicio profesional al considerar de qué modo los requerimientos de esta NIA se ven afectados por el hecho de que el experto del auditor pueda ser tanto una persona como una organización. Por ejemplo, al evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, puede ocurrir que el experto sea una organización a la que el auditor ha recurrido con anterioridad, pero que el auditor no haya tratado previamente con la persona concreta designada por dicha organización para el encargo particular; o puede ocurrir lo contrario, es decir, que el auditor conozca el trabajo de la persona concreta, pero no conozca la organización a la que se ha incorporado dicho experto. En ambos casos, tanto las cualidades propias de la persona como las cualidades de dirección de la organización (tales como los sistemas de control de calidad que la organización aplica) pueden ser relevantes para la evaluación a realizar por el auditor.

Determinación de la necesidad de un experto del auditor (Ref: Apartado 7)

A4. Puede resultar necesario un experto del auditor para ayudar al auditor en una o más de las siguientes actuaciones:

- Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad.
- La identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.
- La determinación e implementación de respuestas globales a los riesgos valorados en los estados financieros.
- El diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores para responder a riesgos valorados en las afirmaciones, incluidas pruebas de controles o procedimientos sustantivos.
- La evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida en la formación de una opinión sobre los estados financieros.

A5. Los riesgos de incorrección material pueden aumentar cuando la dirección necesita especialización en un campo distinto al de la contabilidad para preparar los estados financieros, por ejemplo, porque esto puede indicar cierta complejidad o porque la dirección puede no poseer conocimientos del campo de especialización. Si a la hora de preparar los estados financieros la dirección no posee la especialización necesaria, puede recurrir a un experto de la dirección para hacer frente a dichos riesgos. Los controles relevantes,

[4] Por ejemplo, la Norma Internacional de Formación 8, *Requisitos de competencia que deben reunir los auditores profesionales*, puede resultar útil.

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[5]. Asimismo, se requiere al auditor que establezca la naturaleza, el momento de empleo y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo[6]. La determinación por el auditor de si utiliza el trabajo de un experto del auditor, y, de ser así, en qué momento y en qué medida, le facilita el cumplimiento de estos requerimientos. A medida que avanza la auditoría, o cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar revisar decisiones anteriores sobre la utilización del trabajo de un experto del auditor.

A7. Un auditor que no sea experto en un determinado campo distinto al de la contabilidad o auditoría puede, sin embargo, ser capaz de obtener conocimiento suficiente de dicho campo para realizar la auditoría sin recurrir a un experto del auditor. Este conocimiento se puede obtener, por ejemplo, a través de:

- La experiencia en la auditoría de entidades que requieren dicha especialización para la preparación de sus estados financieros.
- La formación o el desarrollo profesional en ese campo concreto. Esto puede incluir cursos formales o discusiones con personas que poseen especialización en el campo relevante a los efectos de mejorar la capacidad del propio auditor para tratar cuestiones de ese campo. Dicha discusión difiere de una consulta a un experto del auditor relativa a un conjunto específico de circunstancias que surgen en el encargo, situación en la que a dicho experto se le facilitan todos los hechos relevantes que le permitirán prestar un asesoramiento informado sobre la cuestión concreta[7].
- 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.

---

5 NIA 220, apartado 14

6 NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 8(e)

7 NIA 220, apartado A22

- 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[8] 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, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría relativos a los requerimientos de los apartados 9-13 de esta NIA variarán en función de las circunstancias. Por ejemplo, los siguientes factores pueden indicar la necesidad de aplicar procedimientos diferentes o más extensos que en otros casos:

- El trabajo del experto del auditor está relacionado con una cuestión significativa que implica juicios subjetivos y complejos.
- El auditor no ha utilizado con anterioridad el trabajo del experto del auditor y no tiene conocimiento previo de su competencia, capacidad y objetividad.
- El experto del auditor, más que ser consultado para prestar asesoramiento sobre una cuestión concreta, aplica procedimientos que forman parte integrante de la auditoría.
- El experto es un experto externo del auditor y no está sujeto, por lo tanto, a las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría.

Políticas y procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 8(e))

A11. Puede darse el caso de que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de la firma de auditoría, y, por lo tanto, esté sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de dicha firma de conformidad con la NICC 1[9] o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes[10]. En otros casos, puede ocurrir que el experto interno del auditor sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de una firma de la red, que comparte con la firma de auditoría políticas y procedimientos de control de calidad comunes.

A12. Un experto externo del auditor no es un miembro del equipo del encargo y no está sujeto a las políticas y a los procedimientos de control de calidad de conformidad con la NICC 1[11]. 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

---

[8] NIA 500, apartado 8

[9] NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 12(f)

[10] NIA 220, apartado 2

[11] NICC 1, apartado 12(f)

de auditoría, salvo que la información proporcionada por la firma de auditoría u otras partes indique lo contrario[12]. 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, capacidad y objetividad del experto del auditor puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.
- Las discusiones con otros auditores o con otras personas que estén familiarizadas con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, de su pertenencia a una organización profesional o a una asociación sectorial, de su habilitación para ejercer u otras formas de reconocimiento externo.
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría (véanse los apartados A11-A13).

A16. Entre las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, la capacidad y la objetividad

[12] NIA 220, apartado 4

del experto del auditor figura la de si el trabajo de dicho experto está o no sujeto a normas técnicas de ejecución o a otros requerimientos profesionales o sectoriales; por ejemplo, normas de ética y otros requerimientos derivados de la pertenencia a organizaciones profesionales o asociaciones sectoriales, normas de acreditación de un organismo de habilitación o requerimientos impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.

A17. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La pertinencia que la competencia del experto del auditor tiene a efectos de la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialización dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros de responsabilidad civil, pero tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.
- La competencia del experto del auditor en relación con los requerimientos de contabilidad y auditoría aplicables; por ejemplo, el conocimiento de hipótesis y métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
- Si algún hecho inesperado o cambio en las condiciones o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, a medida que avanza la auditoría.

A18. La objetividad puede verse amenazada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Se puede hacer frente a dichas amenazas eliminando las circunstancias que las originan o aplicando salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable. También puede haber salvaguardas específicas para el encargo de auditoría.

A19. La evaluación de si las amenazas a la objetividad están a un nivel aceptable puede depender de la función del experto del auditor y de la significatividad de su trabajo en el contexto de la auditoría. En algunos casos, puede no ser posible eliminar las circunstancias que originan amenazas o aplicar salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable; por ejemplo, si el experto del auditor propuesto es una persona que ha desempeñado una función significativa en la preparación de la información que está siendo auditada, es decir, si el experto del auditor es un experto de la dirección.

A20. Al evaluar la objetividad del experto externo del auditor, puede ser relevante:

- (a) Indagar ante la entidad sobre los posibles intereses y relaciones conocidos que tenga la entidad con el experto externo del auditor y que puedan afectar a la objetividad de dicho experto.
- (b) Discutir con dicho experto las posibles salvaguardas aplicables, incluidos cualesquiera requerimientos profesionales aplicables al experto, y evaluar si las salvaguardas son adecuadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable. Entre los intereses y relaciones que puede ser relevante discutir con el experto del auditor, se incluyen los siguientes:
  - Intereses financieros.
  - Relaciones empresariales y personales.
  - Prestación de otros servicios por el experto, incluidos los prestados por la organización en el caso de que el experto externo sea una organización.

  En algunos casos, también puede ser adecuado que el auditor obtenga una manifestación escrita del experto externo del auditor sobre los posibles intereses o relaciones con la entidad de los que el experto tenga conocimiento.

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del auditor (Ref: Apartado 10)

A21. El auditor puede obtener conocimiento del campo de especialización del experto del auditor a través de los medios descritos en el apartado A7 o mediante discusión con el experto.

A22. Algunos aspectos del campo del experto del auditor relevantes para el conocimiento del auditor pueden ser, entre otros:

- Si el campo de dicho experto encierra áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría (véase el apartado A17).
- Si son de aplicación normas profesionales, o de otro tipo, y requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, que utiliza el experto del auditor, y si están generalmente aceptados dentro del campo de dicho experto y son adecuados para los fines de la información financiera.
- La naturaleza de los datos o de la información internos o externos que utiliza el experto del auditor.

Acuerdo con el experto del auditor (Ref: Apartado 11)

A23. La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor pueden ser muy distintos según las circunstancias, del mismo modo que lo pueden ser las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor, así como la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el auditor y el experto del auditor. Por lo tanto, se requiere que dichas cuestiones se acuerden entre el auditor y el experto del auditor, con independencia de que éste sea un experto externo o interno.

A24. Las cuestiones señaladas en el apartado 8 pueden afectar al grado de detalle y formalidad del acuerdo entre el auditor y el experto del auditor, incluida la conveniencia de que el acuerdo sea o no escrito. Por ejemplo, los siguientes factores pueden sugerir la necesidad de un acuerdo más detallado de lo que lo sería en otros casos, o de que el acuerdo se realice por escrito:

- El experto del auditor tendrá acceso a información sensible o confidencial de la entidad.
- Las funciones o responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor son diferentes de las que se esperan normalmente.
- Se aplican requerimientos legales o reglamentarios de varias jurisdicciones.
- La materia con la que está relacionado el trabajo del experto del auditor es muy compleja.
- El auditor no ha utilizado anteriormente trabajo alguno realizado por dicho experto.
- Cuanto mayor sea la extensión del trabajo del experto del auditor y su significatividad en el contexto de la auditoría.

A25. El acuerdo entre el auditor y el experto externo del auditor a menudo adopta la forma de una carta de encargo. En el anexo se enumeran las cuestiones que el auditor puede plantearse incluir en la carta de encargo, o en cualquier otra forma de acuerdo con el experto externo del auditor.

A26. Cuando no hay acuerdo escrito entre el auditor y el experto del auditor, se puede incluir evidencia del acuerdo, por ejemplo, en:

- Memorandos de planificación o papeles de trabajo relacionados, como el programa de auditoría.

- Las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría. En caso de un experto interno del auditor, las políticas y los procedimientos establecidos a los que el experto se encuentra sujeto pueden comprender políticas y procedimientos concretos en relación con el trabajo del experto. La extensión de la documentación en los papeles de trabajo del auditor depende de la naturaleza de dichas políticas y procedimientos. Por ejemplo, puede no ser necesaria documentación alguna en los papeles de trabajo del auditor si la firma de auditoría tiene protocolos detallados que cubren las circunstancias en las que se utiliza el trabajo de ese experto.

Naturaleza, alcance y objetivos del trabajo (Ref: Apartado 11(a))

A27. A menudo puede ser pertinente, al acordar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor, abordar explícitamente cualquier norma técnica de realización del trabajo que sea aplicable u otros requerimientos profesionales o sectoriales que el experto deba cumplir.

Funciones y responsabilidades respectivas (Ref: Apartado 11(b))

A28. El acuerdo sobre las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor puede precisar lo siguiente:

- Si el auditor o el experto del auditor realizarán pruebas detalladas sobre los datos fuente.
- El consentimiento para que el auditor discuta los hallazgos o conclusiones del experto del auditor con la entidad y con otras personas, y para que incluya detalles de los hallazgos o conclusiones del experto en el fundamento de una opinión modificada en el informe de auditoría, si fuera necesario (véase el apartado A42).
- Cualquier acuerdo de informar al experto del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

Papeles de trabajo

A29. El acuerdo sobre las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto del auditor también puede incluir un acuerdo sobre el acceso de cada uno de ellos a los papeles de trabajo del otro, así como sobre la conservación de dichos papeles. Cuando el experto del auditor sea un miembro del equipo del encargo, los papeles de trabajo de dicho experto formarán parte de la documentación de auditoría. Sin perjuicio de cualquier acuerdo en contrario, los papeles de trabajo de los expertos externos del auditor son propiedad de éstos y no forman parte de la documentación de auditoría.

Comunicación (Ref: Apartado 11(c))

A30. Una comunicación recíproca eficaz facilita la correcta integración de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos del experto del auditor con otros trabajos de la auditoría, y la adecuada modificación de los objetivos del experto del auditor en el curso de la auditoría. Por ejemplo, cuando el trabajo del experto del auditor guarda relación con las conclusiones del auditor sobre un riesgo significativo, pueden ser adecuados tanto un informe escrito formal al concluir el trabajo del experto, como informes verbales a medida que avanza el trabajo. La identificación de socios o de empleados concretos que hagan de enlace con el experto del auditor y de procedimientos para la comunicación entre el experto y la entidad facilita una comunicación oportuna y eficaz, especialmente en encargos grandes.

Confidencialidad (Ref: Apartado 11(d))

A31. Es necesario que los preceptos en materia de confidencialidad de los requerimientos de ética aplicables a los que esté sujeto el auditor también se apliquen al experto del auditor. Pueden existir requerimientos adicionales impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias. Asimismo, la entidad también puede haber solicitado que se acuerden con

los expertos externos del auditor requisitos de confidencialidad específicos.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto del auditor (Ref: Apartado 12)

A32. La evaluación por parte del auditor de la competencia, la capacidad y la objetividad del experto del auditor, la familiaridad del auditor con el campo de especialización del experto del auditor, así como la naturaleza del trabajo realizado por el experto del auditor afectan a la naturaleza, al momento de realización y a la extensión de los procedimientos de auditoría para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor.

Hallazgos y conclusiones del experto del auditor (Ref: Apartado 12(a))

A33. Entre los procedimientos específicos que pueden aplicarse para evaluar la adecuación del trabajo del experto del auditor a los fines del auditor, se incluyen los siguientes:

- Indagaciones ante el experto del auditor.
- Revisión de los papeles de trabajo e informes del experto del auditor.
- Procedimientos corroborativos, como:
  - Observación del trabajo del experto del auditor;
  - Examen de datos publicados, como informes estadísticos de fuentes reputadas y autorizadas;
  - Confirmación de cuestiones relevantes con terceros;
  - Aplicación de procedimientos analíticos detallados; y
  - Reejecución de cálculos.
- Discusión con otro experto que posea la especialización pertinente cuando, por ejemplo, los hallazgos o las conclusiones del experto del auditor no sean congruentes con otra evidencia de auditoría.
- Discusión del informe del experto del auditor con la dirección.

A34. Entre los factores relevantes para evaluar la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto del auditor, ya sea en un informe o bajo cualquier otra forma, puede incluirse el hecho de que dichos hallazgos o conclusiones:

- se presenten de un modo que sea congruente con las posibles normas profesionales o sectoriales del experto del auditor;
- se expresen claramente, haciendo referencia a los objetivos acordados con el auditor, el alcance del trabajo realizado y las normas aplicadas;
- se basen en un periodo adecuado y tengan en cuenta los hechos posteriores al cierre, cuando proceda;
- estén sujetos a reservas, limitaciones o restricciones de uso, y, de ser así, el hecho de que ello tenga o no consecuencias para el auditor; y
- se basen en una consideración adecuada de los errores o desviaciones encontrados por el experto del auditor.

Hipótesis, métodos y datos fuente

Hipótesis y métodos (Ref: Apartado 12(b))

A35. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en evaluar hipótesis y métodos subyacentes, incluidos, en su caso, modelos, utilizados por la dirección para la realización de una estimación contable, es probable que los procedimientos del auditor estén, principalmente, dirigidos a evaluar si el experto del auditor ha revisado adecuadamente dichas hipótesis y métodos. Cuando el trabajo del experto del auditor consista en desarrollar

una estimación puntual o un rango del auditor para su comparación con la estimación puntual de la dirección, los procedimientos del auditor pueden dirigirse principalmente a la evaluación de las hipótesis y de los métodos, incluidos, en su caso, los modelos, utilizados por el experto del auditor.

A36. La NIA 540 (Revisada)[13] analiza las hipótesis y los métodos utilizados por la dirección al realizar estimaciones contables, incluido, en algunos casos, el uso de modelos altamente especializados desarrollados por la entidad. Aunque dicho análisis se inscribe en el contexto de la obtención por parte del auditor de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las hipótesis y métodos de la dirección, también puede facilitar al auditor la evaluación de las hipótesis y métodos del experto del auditor.

A37. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de hipótesis y métodos que sean significativos, son factores relevantes para la evaluación por el auditor de dichas hipótesis y métodos el hecho de que:

- estén generalmente aceptados en el campo del experto del auditor;
- sean congruentes con los requerimientos establecidos en el marco de información financiera aplicable;
- dependan del empleo de modelos especializados; y
- sean congruentes con los de la dirección, y, de no serlo, el motivo y los efectos de las diferencias.

Datos fuente utilizados por el experto del auditor (Ref: Apartado 12(c))

A38. Cuando el trabajo del experto del auditor implica la utilización de datos fuente significativos para el trabajo de dicho experto, se pueden utilizar procedimientos como los siguientes a fin de realizar pruebas sobre dichos datos:

- La verificación del origen de los datos, incluida la obtención de conocimiento y, cuando proceda, la realización de pruebas, sobre los controles internos relativos a los datos y, en su caso, su transmisión al experto.
- La revisión de los datos a efectos de integridad y congruencia interna.

A39. En muchos casos, el auditor puede realizar pruebas sobre los datos fuente. Sin embargo, en otros casos, cuando la naturaleza de los datos fuente utilizados por el experto del auditor sea muy técnica en relación con el campo del experto, éste puede realizar pruebas sobre los datos fuente. Si el experto del auditor ha realizado pruebas sobre los datos fuente, la indagación ante el experto por parte del auditor o la supervisión o revisión de las pruebas de dicho experto pueden ser adecuadas para la evaluación por parte del auditor de la relevancia, integridad y exactitud de los datos.

Trabajo inadecuado (Ref: Apartado 13)

A40. Si el auditor concluye que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor y no puede resolver la cuestión mediante los procedimientos de auditoría adicionales requeridos en el apartado 13 -lo cual puede suponer la realización de trabajo adicional, tanto por el experto como por el auditor, o la asignación o contratación de otro experto- puede ser necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría de conformidad con la NIA 705 (Revisada) debido a que el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente[14].

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

---

[13] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartados 8, 13 y 15

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

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.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de realizar su trabajo con la cualificación y diligencia debidas.
- La competencia y la capacidad del experto externo del auditor para realizar el trabajo.

- La expectativa de que el experto externo del auditor utilizará todo el conocimiento que tenga y que sea relevante para la auditoría, o de que, de no ser así, informará al auditor.
- Cualquier restricción sobre la asociación del experto externo del auditor con el informe de auditoría.
- Cualquier acuerdo para informar al experto externo del auditor de las conclusiones del auditor relativas al trabajo del experto.

Comunicaciones e informes

- Los métodos y la frecuencia de las comunicaciones, incluidas:
    - La manera en que se comunicarán los hallazgos o conclusiones del experto externo del auditor (por ejemplo, informe escrito o informe verbal, comunicación continua de datos al equipo del encargo).
    - La identificación de las personas concretas del equipo del encargo que harán de enlace con el experto externo del auditor.
- El momento en el que el experto externo del auditor finalizará el trabajo y comunicará al auditor los hallazgos o conclusiones.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud cualquier posible retraso en la finalización del trabajo y cualquier posible reserva o limitación sobre los hallazgos o conclusiones del experto.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar con prontitud los casos en que la entidad restrinja el acceso del experto a registros, archivos o personal o a expertos que haya contratado la entidad.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar al auditor toda la información que el experto considere que pueda ser relevante para la auditoría, incluido cualquier cambio en las circunstancias comunicadas con anterioridad.
- La responsabilidad del experto externo del auditor de comunicar las circunstancias que puedan originar una amenaza para la objetividad de dicho experto y cualquier salvaguarda relevante que pueda eliminar o reducir dicha amenaza a un nivel aceptable.

Confidencialidad

- La necesidad de que el experto del auditor cumpla los requerimientos de confidencialidad, incluidos:
    - Las disposiciones de confidencialidad de los requerimientos de ética aplicables a las que esté sujeto el auditor.
    - Los requerimientos adicionales que puedan, en su caso, venir impuestos por las disposiciones legales o reglamentarias.
    - Las disposiciones específicas de confidencialidad exigidas, en su caso, por la entidad.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700 (REVISADA)

FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-4

Fecha de entrada en vigor 5

Objetivos 6

Definiciones 7–9

Requerimientos

Formación de la opinión sobre los estados financieros 10-15

Tipo de opinión 16-19

Informe de auditoría 20-52

Información adicional presentada junto con los estados financieros 53-54

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad A1-A3

Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros A4

La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible A5

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros A6

Evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel A7–A9

Descripción del marco de información financiera aplicable A10-A15

Tipo de opinión A16-A17

Informe de auditoría A18-A77

Información adicional presentada junto con los estados financieros A78-A84

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.*

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.

2. La NIA 701[1] trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. La NIA 705 (Revisada)[2] y la NIA 706 (Revisada)[3] tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. Otras NIA contienen asimismo requerimientos de información que son aplicables cuando se emite un informe de auditoría.

3. La presente NIA se aplica a la auditoría de un conjunto completo de estados financieros con fines generales y se ha redactado en ese contexto. La NIA 800 (Revisada)[4] trata de los aspectos particulares a tener en cuenta cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos. La NIA 805 (Revisada)[5] trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. Esta NIA también es aplicable a las auditorías en las que son aplicables la NIA 800 (Revisada) o la NIA 805 (Revisada).

4. Los requerimientos de esta NIA tienen como finalidad alcanzar un equilibrio adecuado entre la necesidad de congruencia y comparabilidad entre informes de auditoría emitidos globalmente y la necesidad de incrementar el valor de la información proporcionada por los auditores haciendo que la información que proporciona el informe de auditoría sea más relevante para los usuarios. Esta NIA fomenta la congruencia del informe de auditoría pero reconoce la necesidad de flexibilidad para amoldarse a las circunstancias concretas de las distintas jurisdicciones. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. También ayuda a fomentar la comprensión por parte del usuario y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales.

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

6. Los objetivos del auditor son:

   (a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y

   (b) la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito.

---

1 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

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

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

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

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

Definiciones

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

(a) Estados financieros con fines generales – Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales.

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

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

(i) reconoce de forma explícita o implícita que, para lograr la presentación fiel de los estados financieros, puede ser necesario que la dirección revele información adicional a la requerida específicamente por el marco; o

(ii) reconoce explícitamente que puede ser necesario que la dirección no cumpla alguno de los requerimientos del marco para lograr la presentación fiel de los estados financieros. Se espera que esto solo sea necesario en circunstancias extremadamente poco frecuentes.

El término "marco de cumplimiento" se utiliza para referirse a un marco de información financiera que requiere el cumplimiento de sus requerimientos, sin contemplar las posibilidades descritas en los apartados (i) o (ii) anteriores[6].

(c) Opinión no modificada (favorable) – Opinión expresada por el auditor cuando concluye que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable[7].

8. "Estados financieros" en esta NIA se refiere a "un conjunto completo de estados financieros con fines generales"[8]. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la presentación, estructura y contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

9. En esta NIA, las "Normas Internacionales de Información Financiera" hacen referencia a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, y las "Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público" se refieren a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NICSP) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.

Requerimientos

Formación de la opinión sobre los estados financieros

10. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable[9, 10].

11. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad

---

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

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

8 El apartado 13(f) de la NIA 200 establece el contenido de los estados financieros.

9 NIA 200, apartado 11

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

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[11];

(b) la conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada[12], y

(c) las evaluaciones requeridas por los apartados 12-15.

12. El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: Apartados A1–A3)

13. En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:

(a) los estados financieros revelan apropiadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas. Al realizar esta evaluación, el auditor tendrá en cuenta la relevancia de las políticas contables para la entidad, y si han sido presentadas de manera comprensible; (Ref: Apartado A4)

(b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;

(c) las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar realizadas por la dirección son razonables;

(d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible. Para ello, el auditor tendrá en cuenta si:

- La información que se debería incluir ha sido incluida y si dicha información está adecuadamente clasificada, agregada o desagregada y calificada.
- La presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas. (Ref: Apartado A5)

(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)

---

[11] NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 26

[12] NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11

Tipo de opinión

16. El auditor expresará una opinión no modificada (favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

17. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando:

    (a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

    (b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

18. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref: Apartado A16)

19. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo ha de hacer. (Ref: Apartado A17)

Informe de auditoría

20. El informe de auditoría será escrito. (Ref: Apartados A18–A19)

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

Título

21. El informe de auditoría llevará un título que indique con claridad que se trata del informe de un auditor independiente. (Ref: Apartado A20)

Destinatario

22. El informe de auditoría irá dirigido a quien corresponda, en función de las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A21)

Opinión del auditor

23. La primera sección del informe de auditoría contendrá la opinión del auditor y tendrá el título "Opinión".

24. La sección "Opinión" del informe de auditoría también:

    (a) identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;

    (b) manifestará que los estados financieros han sido auditados;

    (c) identificará el título de cada estado que comprenden los estados financieros;

    (d) remitirá a las notas explicativas, así como al resumen de las políticas contables significativas; y

    (e) especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros que comprenden los estados financieros. (Ref: Apartados A22–A23)

25. Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros

preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se consideran equivalentes:

(a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, […] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

(b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen fiel de […] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A24–A31)

26. Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. (Ref: Apartados A26–A31)

27. En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las NIIF, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, o las NICSP, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

Fundamento de la opinión

28. El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección "Opinión", con el título "Fundamento de la opinión" que: (Ref: Apartado A32)

(a) manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría; (Ref: Apartado A33)

(b) haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describan las responsabilidades del auditor de conformidad con las NIA;

(c) incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables o se referirá al *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) y (Ref: Apartados A34–A39)

(d) manifieste si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

Empresa en funcionamiento

29. Cuando corresponda, el auditor informará de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[13].

Cuestiones clave de la auditoría

30. En el caso de auditorías de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el auditor comunicará las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

31. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieran por algún otro motivo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría o este decida hacerlo, aplicará la NIA 701. (Ref: Apartados A40–A42)

---

[13] NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartados 21-23

Otra información

32. Cuando corresponda, el auditor informará de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[14].

Responsabilidades en relación con los estados financieros

33. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros”. El informe de auditoría utilizará el término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta y no es necesario que se refiera específicamente a "la dirección". En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A44)

34. Esta sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con: (Ref: Apartados A45–A48)

    (a) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y del control 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[15] y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento, así como la revelación, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento. La explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con esta valoración incluirá una descripción de las circunstancias en las que es adecuado el uso del principio contable de empresa en funcionamiento. (Ref: Apartado A48)

35. Esta sección del informe de auditoría identificará asimismo a los responsables de la supervisión del proceso de información financiera cuando los responsables de dicha supervisión sean distintos de los que cumplen las responsabilidades descritas en el apartado 34. En este caso, el título de la sección se referirá también a "los responsables del gobierno de la entidad" o al término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta (Ref: Apartado A49)

36. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades en relación con los estados financieros se referirá a “la preparación y presentación fiel de los estados financieros” o a “la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel”, según proceda.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

37. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros”.

38. Esta sección del informe de auditoría: (Ref: Apartado A50)

    (a) manifestará que los objetivos del auditor son:

        (i) obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y

        (ii) emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. (Ref: Apartado A51)

    (b) manifestará que una seguridad razonable es un alto grado de seguridad pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe; y

---

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

[15] NIA 570 (Revisada), apartado 2

(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[16]; 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 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

---

[16] NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 2

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[17], describir además las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que:

(i) las responsabilidades del auditor son obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo;

(ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo; y

(iii) el auditor es el único responsable de la opinión del auditor.

40. La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros" del informe de auditoría, también: (Ref: Apartado A50)

(a) manifestará que el auditor se comunica con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada por el auditor en el transcurso de la auditoría;

(b) en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, manifestará que el auditor proporciona a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que el auditor ha cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y se comunicará con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que puedan afectar a la independencia del auditor y, en su caso, de las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas; y

(c) en el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y de otras entidades en las que se comunican las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, indicará que, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor determina las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría. El auditor describe esas cuestiones en el informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que una cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la comunicación. (Ref: Apartado A53)

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

41. La descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros requerida por los apartados 39-40 será incluida: (Ref: Apartado A54)

(a) en el cuerpo del informe de auditoría;

(b) en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo, o (Ref: Apartados A55–A57)

(c) mediante una referencia específica en el informe de auditoría a la ubicación de dicha

[17] NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

descripción en la página web de una autoridad competente, cuando las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales lo permitan expresamente. (Ref: Apartados A54, A56–A57)

42. Cuando el auditor se remita a una descripción de las responsabilidades del auditor en la página web de una autoridad competente, determinará que esa descripción cumple, y no es incongruente, con los requerimientos de los apartados 39-40 de esta NIA. (Ref: Apartado A56)

Otras responsabilidades de información

43. Si en el informe de auditoría sobre los estados financieros el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de las responsabilidades del auditor establecidas por las NIA, esas otras responsabilidades de información se tratarán en una sección separada del informe de auditoría titulada "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” o cualquier otro que sea acorde con el contenido de la sección, salvo si esas otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan en las responsabilidades de información requeridas por las NIA, en cuyo caso las otras responsabilidades de información se pueden presentar en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA. (Ref: Apartados A58–A60)

44. Si se mencionan otras responsabilidades de información en la misma sección que los correspondientes elementos del informe requeridos por las NIA, el informe de auditoría diferenciará claramente las otras responsabilidades de información de la información requerida por las NIA. (Ref: Apartado A60)

45. Si el informe de auditoría contiene una sección separada que trata de las otras responsabilidades de información, los requerimientos de los apartados 21-40 de esta NIA se incluirán en una sección titulada "Informe sobre la auditoría de los estados financieros". El “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” figurará a continuación del “Informe sobre la auditoría de los estados financieros”. (Ref: Apartado A60)

Nombre del socio del encargo

46. El nombre del socio del encargo se incluirá en el informe de auditoría sobre estados financieros de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal. En las circunstancias poco frecuentes en las que el auditor tenga la intención de no incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría, lo discutirá con los responsables del gobierno de la entidad con el fin de informarles de la valoración del auditor de la probabilidad y gravedad de una amenaza significativa para la seguridad personal. (Ref: Apartados A61–A63)

Firma del auditor

47. El informe de auditoría estará firmado. (Ref: Apartados A64–A65)

Dirección del auditor

48. El informe de auditoría indicará el lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.

Fecha del informe de auditoría

49. La fecha del informe de auditoría no será anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia de que: (Ref: Apartados A66–A69)

    (a) todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados; y

    (b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Informe de auditoría prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

50. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen al auditor un determinado formato o redacción para el informe de auditoría, este informe se referirá a las Normas Internacionales de Auditoría sólo si incluye, como mínimo, todos los siguientes elementos: (Ref: Apartados A70–A71)

    (a) Un título.

    (b) Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del encargo.

    (c) Una sección de opinión que contenga la expresión de una opinión sobre los estados financieros y una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para preparar los estados financieros (incluida la identificación de la jurisdicción de origen del marco de información financiera cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información Financiera o de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, véase el apartado 27).

    (d) La identificación de los estados financieros de la entidad que han sido auditados.

    (e) Una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables o remitirá al Código de ética del IESBA.

    (f) Cuando corresponda, una sección que trate los requerimientos de información del apartado 22 de la NIA 570 (Revisada) y no sea incongruente con estos.

    (g) Cuando corresponda, una sección de "Fundamento de la opinión con salvedades " o "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" que trate los requerimientos de información del apartado 23 de la NIA 570 (Revisada) y no sea incongruente con estos.

    (h) Cuando corresponda, una sección que incluya la información requerida por la NIA 701, o información adicional acerca de la auditoría impuesta por disposiciones legales o reglamentarias, que trate los requerimientos de información de esa NIA y no sea incongruente con estos[18]. (Ref: Apartados A72–A75)

    (i) Cuando corresponda, una sección que trate los requerimientos de información del apartado 24 de la NIA 720 (Revisada).

    (j) Una descripción de las responsabilidades de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros y la identificación de los responsables de la supervisión del proceso de información financiera que trate los requerimientos de información de los apartados 33-36 y no sea incongruente con estos.

    (k) Una referencia a las Normas Internacionales de Auditoría y a las disposiciones legales o reglamentarias y una descripción de las responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros que trate los requerimientos de información de los apartados 37-40 y no sea incongruente con estos. (Ref: Apartados A50–A53)

    (l) En el caso de auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas, el nombre del socio del encargo salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal.

    (m) La firma del auditor.

    (n) La dirección del auditor.

---

[18] NIA 701, apartados 11-16

(o) La fecha del informe de auditoría.

Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría

51. Un auditor puede estar obligado a llevar a cabo una auditoría de conformidad con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta (las "normas de auditoría nacionales") y, además, haber cumplido con las NIA al realizar la auditoría. Si este es el caso, el informe de auditoría puede referirse a las Normas Internacionales de Auditoría así como a las normas nacionales de auditoría, pero el auditor únicamente lo hará si: (Ref: Apartados A76–A77)

    (a) no hay conflicto entre los requerimientos de las normas nacionales de auditoría y los de las NIA que pudiese llevar al auditor (i) a formarse una opinión distinta, o (ii) a no incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que, en el caso de que se trate, sea necesario según las NIA; y

    (b) el informe de auditoría incluye, como mínimo, todos los elementos enumerados en el apartado 50(a)-(o) cuando el auditor utilice el formato o la redacción establecidos por las normas de auditoría nacionales. No obstante, la referencia a "las disposiciones legales o reglamentarias" contenida en el apartado 50(k) debe entenderse como referencia a las normas nacionales de auditoría. El informe de auditoría identificará, por lo tanto, dichas normas nacionales de auditoría.

52. Cuando el informe de auditoría se refiera tanto a las normas nacionales de auditoría como a las Normas Internacionales de Auditoría, se identificará la jurisdicción de origen de las normas nacionales de auditoría.

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados A78–A84)

53. Si junto con los estados financieros auditados se presenta información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si, según su juicio profesional, la información adicional es, no obstante, parte integrante de los estados financieros debido a su naturaleza o a su modo de presentación. Cuando sea parte integrante de los estados financieros, la información adicional estará cubierta por la opinión del auditor.

54. Si la información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable no se considera parte integrante de los estados financieros auditados, el auditor evaluará si dicha información adicional se presenta de un modo que la diferencia clara y suficientemente de los estados financieros auditados. Si no es el caso, el auditor solicitará a la dirección que modifique el modo en que la información adicional no auditada se presenta. Si la dirección rehúsa hacerlo, el auditor identificará la información adicional no auditada y explicará en el informe de auditoría que dicha información adicional no ha sido auditada.

***

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[19]. Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir

[19] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, anexo 2

que el auditor advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El auditor puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de las incorrecciones no corregidas, suponen que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la evaluación, por parte del auditor, de si los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:

- La corrección selectiva de incorrecciones señaladas a la dirección durante la realización de la auditoría (por ejemplo, la de aquellas que tienen como efecto incrementar el beneficio pero no la de las que lo reducen).
- Posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables.

A3. La NIA 540 (Revisada) trata del posible sesgo de la dirección al realizar las estimaciones contables[20]. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no constituyen incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. Sin embargo, pueden afectar a la evaluación que realice el auditor de si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros (Ref: Apartado 13(a))

A4. Al evaluar si los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables elegidas y aplicadas, el auditor tiene en cuenta cuestiones como:

- si se ha revelado toda la información relativa a las políticas contables significativas requerida por el marco de información financiera aplicable,
- si es relevante la información sobre las políticas contables significativas que se ha revelado y, en consecuencia, si refleja el modo en que se han aplicado los criterios de reconocimiento, medida y presentación del marco de información financiera aplicable a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las circunstancias específicas de las operaciones de la entidad y de su entorno, y
- la claridad con la que se han presentado las políticas contables significativas.

La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible (Ref: Apartado 13(d))

A5. Evaluar la comprensibilidad de los estados financieros incluye considerar si:

- la información en los estados financieros se presenta de manera clara y concisa.
- la ubicación de información a revelar significativa la destaca debidamente (por ejemplo, cuando se percibe que información específica de la entidad tiene valor para los usuarios) y si la información revelada está referenciada adecuadamente, de un modo que no cree dificultades importantes a los usuarios para identificar información necesaria.

Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartado 13(e))

A6. Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines generales suelen presentar la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo. Evaluar si, a la vista del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo incluye considerar cuestiones como:

---

[20] NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado 21

- 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[21]. Como se indica en el apartado 7(b) de esta NIA, un marco de imagen fiel[22] 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[23].

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,

---

[21] Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) indican que la presentación fiel requiere una representación fiel del efecto de las transacciones, otros hechos y condiciones de conformidad con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

[22] Véase la NIA 200, apartado 13(a).

[23] Por ejemplo, las NIIF requieren que una entidad suministre información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para que los usuarios comprendan el impacto de determinadas transacciones, otros hechos y condiciones sobre la situación financiera y el resultado de la entidad (Norma Internacional de Contabilidad 1, *Presentación de estados financieros,* apartado 17(c)).

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[24]. 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.

Tipo de opinión

A16. Puede haber casos en que los estados financieros, aunque hayan sido preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel, no logren la presentación fiel. En estos casos, la dirección puede tener la posibilidad de revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, de no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel. (Ref: Apartado 18)

A17. Será extremadamente poco frecuente que el auditor considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de

[24] NIA 200, apartados A4–A5

conformidad con la NIA 210, el auditor ha determinado que dicho marco es aceptable[25]. (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

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

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.

Descripción de los estados financieros y de las cuestiones que presentan

A26. La opinión del auditor abarca al conjunto completo de estados financieros, tal y como lo define el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de muchos marcos de información con fines generales, los estados financieros pueden comprender: un estado de situación financiera, un estado del resultado global, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo, así como las correspondientes notas explicativas que contienen, por lo general, un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. En algunas jurisdicciones se puede considerar información adicional como parte integrante de los estados financieros.

A27. En el caso de unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la opinión del auditor pone de manifiesto que los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, las cuestiones que los estados financieros están destinados a presentar o expresan su imagen fiel. Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de conformidad con las NIIF, esas cuestiones son *la situación financiera de la entidad al cierre del periodo y los resultados y flujos de efectivo de la entidad correspondientes al periodo cerrado a dicha fecha.* Por consiguiente, en el apartado 25 y en otros apartados de esta NIA se debe reemplazar [...] por las palabras que figuran en cursiva en la anterior frase cuando el marco de información financiera aplicable sean las NIIF o, en el caso de otros marcos de información financiera aplicables, se debe reemplazar por una redacción que describa las cuestiones que los estados financieros tienen como finalidad presentar.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a la opinión del auditor

A28. La identificación, en la opinión del auditor, del marco de información financiera aplicable tiene como finalidad informar a los usuarios del informe de auditoría del contexto en el que se expresa la opinión del auditor; no tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 14. El marco de información financiera aplicable se identifica con términos tales como:

“… de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera” o

“… de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X…”

A29. Cuando el marco de información financiera comprende normas de información financiera, así como requerimientos legales o reglamentarios, el marco se identifica con términos tales como “… de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera y los requerimientos de la Ley de sociedades de la jurisdicción X”. La NIA 210 trata de las circunstancias en las que existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos legales o reglamentarios[26].

A30. Tal y como se indica en el apartado A13, los estados financieros se pueden preparar de conformidad con dos marcos de información financiera, siendo, por lo tanto, cada uno de ellos marco de información financiera aplicable. En consecuencia, al formarse una opinión

[26] NIA 210, apartado 18

sobre los estados financieros, el auditor considera cada marco por separado, y la opinión del auditor de conformidad con los apartados 25-27 se refiere a ambos marcos como sigue:

(a) Si los estados financieros cumplen con cada uno de los marcos individualmente considerados, se expresan dos opiniones: es decir, una opinión indicando que los estados financieros han sido preparados de conformidad con uno de los marcos de información financiera aplicables (por ejemplo, el marco nacional) y otra opinión según la cual los estados financieros han sido preparados de conformidad con el otro marco de información financiera aplicable (por ejemplo, las NIIF). Estas opiniones se pueden expresar por separado o en una misma frase (por ejemplo, los estados financieros se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, [...], de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X y con las NIIF).

(b) Si los estados financieros cumplen con uno de los marcos de información financiera pero no cumplen con el otro marco, se puede expresar una opinión no modificada (favorable) con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con uno de los marcos (por ejemplo, el marco nacional) y, por el contrario, una opinión modificada, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), con respecto al otro marco (por ejemplo, las NIIF).

A31. Tal y como se indica en el apartado A15, los estados financieros pueden manifestar que cumplen con el marco de información financiera aplicable y, además, revelar el grado de cumplimiento con otro marco de información financiera. La opinión del auditor abarca dicha información adicional si no se puede diferenciar claramente de los estados financieros (véanse los apartados 53-54 y el contenido de los apartados A78–A84 de la guía de aplicación). En consecuencia,

(a) si la información revelada sobre el cumplimiento con el otro marco induce a error, se expresa una opinión modificada, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

(b) Si la información revelada no induce a error, pero el auditor juzga que es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, se añade un párrafo de énfasis, de conformidad con la NIA 706 (Revisada), para llamar la atención sobre la información revelada.

Fundamento de la opinión (Ref: Apartado 28)

A32. La sección "Fundamento de la opinión" proporciona un contexto importante para la opinión del auditor. En consecuencia, esta NIA requiere que la sección "Fundamento de la opinión" se sitúe inmediatamente después de la sección "Opinión" en el informe de auditoría.

A33. La referencia a las normas utilizadas informa a los usuarios del informe de auditoría de que la auditoría ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 28(c))

A34. La identificación de la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables incrementa la transparencia sobre dichos requerimientos en relación con el encargo de auditoría concreto. La NIA 200 explica que los requerimientos de ética aplicables habitualmente comprenden las disposiciones del Código de ética del IESBA relativos a la auditoría de estados financieros junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos[27]. 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

[27] NIA 200, apartado A17

contenidos en disposiciones legales y reglamentarias. Cuando los requerimientos de independencia y otros requerimientos de ética aplicables provienen de un número limitado de fuentes, el auditor puede elegir nombrar la(s) fuente(s) correspondiente(s) (por ejemplo, el nombre del código, de la regla o del reglamento aplicable en la jurisdicción), o se puede referir a un término de conocimiento general y que resume de modo adecuado esas fuentes (por ejemplo, los requerimientos de independencia para las auditorías de entidades privadas de la jurisdicción X).

A36. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias, las normas de auditoría nacionales o los términos del encargo obliguen al auditor a proporcionar en el informe de auditoría información más concreta acerca de las fuentes de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, que fueron de aplicación a la auditoría de los estados financieros.

A37. Al determinar la cantidad adecuada de información que se debe incluir en el informe de auditoría cuando hay múltiples fuentes de requerimientos de ética aplicables en relación con la auditoría de los estados financieros, una consideración importante es establecer un equilibrio entre la transparencia y el riesgo de ocultar otra información útil en el informe de auditoría.

Consideraciones específicas para auditorías de grupos

A38. En el caso de auditorías de grupos en los que hay múltiples fuentes de requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, la mención de la jurisdicción en el informe de auditoría normalmente corresponde a los requerimientos de ética que son aplicables al equipo del encargo del grupo. Esto es así porque, en una auditoría de un grupo, los auditores de los componentes también están sujetos a los requerimientos de ética aplicables a la auditoría del grupo[28].

A39. Las NIA no establecen requerimientos de independencia o de ética concretos para los auditores, incluidos los auditores de los componentes y, en consecuencia, no hacen extensivos, ni invalidan de algún otro modo, los requerimientos del Código de ética del IESBA u otros requerimientos de ética a los que esté sujeto el equipo del encargo del grupo, ni requieren las NIA que el auditor del componente esté, en todos los casos, sujeto a los mismos requerimientos de independencia concretos que los que se aplican al equipo del encargo del grupo. Como resultado, los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, en el caso de la auditoría de un grupo pueden ser complejos. La NIA 600[29] proporciona orientaciones a los auditores que realizan trabajo sobre la información financiera de un componente para una auditoría de un grupo, incluidas las situaciones en las que el auditor del componente no cumple los requerimientos de independencia aplicables a la auditoría del grupo.

Cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartado 31)

A40. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que se comuniquen las cuestiones clave de la auditoría en el caso de auditorías de entidades que no sean entidades cotizadas, por ejemplo, entidades que se definen como entidades de interés 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.

---

[28] NIA 600, apartado A37

[29] NIA 600, apartados 19-20

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[30]. 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[31]. Cuando no se requiera de algún otro modo que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría, la NIA 210[32] 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[33]. 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[34]. 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

---

30 NIA 210, apartados 9 y A22

31 NIA 210, apartado 10

32 NIA 210, apartado A25

33 NIA 200, apartado 13(j)

34 NIA 210, apartado 6(b)(i)-(ii)

puede determinar que dichas disposiciones prevén responsabilidades que, a juicio del auditor, son equivalentes a las establecidas en la NIA 210. Para aquellas responsabilidades que sean equivalentes, el auditor puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias para describirlas en la carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito. En estos casos, se puede también emplear dicha redacción en el informe de auditoría para describir las responsabilidades como requiere el apartado 34(a) de esta NIA. En otras circunstancias, así como cuando el auditor decida no utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que se haya reproducido en la carta de encargo, se utilizará la redacción del apartado 34(a) de esta NIA. Además de incluir una descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe de auditoría según lo requiere el apartado 34, el auditor puede remitir a una descripción más detallada de esas responsabilidades haciendo referencia al lugar donde se puede obtener dicha información (por ejemplo, al informe anual de la entidad o a una página web de una autoridad competente).

A47. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias que prescriben las responsabilidades de la dirección pueden referirse específicamente a la responsabilidad en relación con lo adecuado de los libros y registros contables, o del sistema contable. Puesto que los libros, registros y sistemas son parte integrante del control interno, las descripciones contempladas en la NIA 210 y en el apartado 34 no los mencionan específicamente.

A48. En el Anexo de esta NIA se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 34(b) cuando el marco de información financiera aplicable son las NIIF. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones del Anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

Supervisión del proceso de información financiera (Ref: Apartado 35)

A49. Cuando alguna de las personas que participan en la supervisión del proceso de información financiera, pero no todas ellas, también participan en la preparación de los estados financieros, puede resultar necesario adaptar la descripción requerida en el apartado 35 de esta NIA para reflejar adecuadamente las circunstancias concretas de la entidad. Cuando las personas responsables de la supervisión del proceso de información financiera son las mismas que los responsables de la preparación de los estados financieros, no se requiere ninguna mención de las responsabilidades de supervisión.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartados 37-40)

A50. La descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 37-40 de esta NIA se puede adaptar para reflejar la naturaleza concreta de la entidad, por ejemplo, cuando el informe de auditoría trata de estados financieros consolidados. El ejemplo 2 del Anexo de esta NIA muestra un modo de hacerlo.

Objetivos del Auditor (Ref: Apartado 38(a))

A51. En el informe de auditoría se explica que los objetivos del auditor son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor. Estos se diferencian de las responsabilidades de la dirección en la preparación de los estados financieros.

Descripción de la importancia relativa (Ref: Apartado 38(c))

A52. En el Anexo de esta NIA se proporcionan ejemplos del modo en el que se aplicaría el requerimiento del apartado 38(c) de proporcionar una descripción de la importancia relativa cuando el marco de información financiera aplicable son las NIIF. Si se utiliza un marco de información financiera distinto de las NIIF, es posible que resulte necesario adaptar los ejemplos de declaraciones incluidos en el Anexo de esta NIA para reflejar la aplicación de otro marco de información financiera en ese caso concreto.

Responsabilidades del auditor en relación con la NIA 701 (Ref: Apartado 40(c))

A53. El auditor también puede considerar útil proporcionar información adicional en la descripción de las responsabilidades del auditor más allá de lo que se requiere en el apartado 40(c). Por ejemplo, el auditor puede referirse al requerimiento del apartado 9 de la NIA 701 de determinar las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor al ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019); los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación y los efectos en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

Ubicación de la descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros (Ref: Apartados 41, 50(j))

A54. Una forma de aligerar el contenido del informe de auditoría puede ser incluir la información requerida por los apartados 39-40 de esta NIA en un anexo del informe de auditoría o, cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga esa información. No obstante, debido a que la descripción de las responsabilidades del auditor contiene información necesaria para conformar las expectativas de los usuarios en relación con una auditoría ejecutada de acuerdo con las NIA, se requiere que se incluya una referencia en el informe de auditoría del lugar donde se puede encontrar esa información.

Ubicación en un anexo (Ref: Apartados 41(b), 50(j))

A55. El apartado 41 permite al auditor incluir las manifestaciones requeridas por los apartados 39-40 que describen las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros en un anexo del informe de auditoría, siempre que se indique de manera adecuada en el cuerpo del informe de auditoría la ubicación del anexo. A continuación se muestra un ejemplo del modo en que se puede realizar esta referencia a un anexo en el informe de auditoría:

> **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros**
>
> Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.
>
> En el Anexo X de este informe de auditoría se incluye una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros. Esta descripción que se encuentra en [*indíquese el número de página u otra referencia concreta de la ubicación de la descripción*] es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

Referencia a la página web de una autoridad competente (Ref: Apartados 41(c), 42)

A56. En el apartado 41 se explica que el auditor puede remitir a una descripción de las responsabilidades del auditor ubicada en la página web de una autoridad competente, sólo si lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de

auditoría nacionales. La información en la página web que se incorpora al informe de auditoría mediante una referencia concreta a la ubicación de la página web donde se puede encontrar esa información puede describir con más detalle el trabajo del auditor o la auditoría de conformidad con las NIA, pero no puede ser incongruente con la descripción requerida en los apartados 39-40 de esta NIA. Es decir, la redacción de la descripción de las responsabilidades del auditor en la página web puede ser más detallada o puede tratar de otras cuestiones relativas a una auditoría de estados financieros, siempre que esa redacción refleje, y no contradiga, las cuestiones tratadas en los apartados 39-40.

A57. Una autoridad competente podría ser un organismo nacional emisor de normas de auditoría, un regulador o un organismo de supervisión de la auditoría. Tales organismos están en buena posición para asegurar la exactitud, integridad y continuidad de la disponibilidad de información estandarizada. No sería adecuado que el auditor fuese el encargado del mantenimiento de esa página web. A continuación se muestra un ejemplo del modo en que se puede realizar esta referencia a una página web en el informe de auditoría:

> **Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros**
>
> Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.
>
> Una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros se encuentra en la página web de [*nombre del organismo*] en: [*dirección de la página web*]. Esta descripción es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartados 43-45)

A58. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a las responsabilidades impuestas por las NIA. Por ejemplo, se puede requerir al auditor que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la auditoría de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas, tales como lo adecuado de los libros y registros contables, el control interno sobre la información financiera u otra información. Las normas de auditoría de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del auditor en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.

A59. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al auditor que informe sobre dichas otras responsabilidades como parte de su informe de auditoría sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al auditor que informe sobre ellas en un informe separado.

A60. Los apartados 43-45 de esta NIA permiten una presentación combinada de otras responsabilidades de información y de las responsabilidades del auditor según las NIA únicamente cuando tratan de los mismos temas y cuando la redacción del informe de auditoría diferencia claramente las otras responsabilidades de aquellas que se derivan de las NIA. Esa clara diferenciación puede requerir que el informe de auditoría se refiera a la fuente de las otras responsabilidades de información y declare que esas responsabilidades

son adicionales a las que se requieren según las NIA. En caso contrario, se requiere que las otras responsabilidades de información se traten en una sección separada del informe de auditoría con el título "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios", u otro según corresponda al contenido de la sección. En estos casos, el apartado 44 requiere que el auditor incluya las responsabilidades de información de acuerdo con las NIA bajo el título "Informe sobre la auditoría de los estados financieros".

Nombre del socio del encargo (Ref: Apartado 46)

A61. La NICC 1[35] 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[36].

---

[35] NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*, apartado 32

[36] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 10-17

A67. Teniendo en cuenta que la opinión del auditor se refiere a los estados financieros y que los estados financieros son responsabilidad de la dirección, el auditor no puede concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada hasta que no se haya obtenido evidencia de que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados y la dirección ha reconocido su responsabilidad sobre ellos.

A68. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias identifican a las personas u órganos (por ejemplo, los administradores) que tienen la responsabilidad de concluir que todos los estados y la información a revelar que componen los estados financieros han sido preparados, y especifican el proceso de aprobación necesario. En estos casos, la evidencia de dicha aprobación se obtiene antes de fechar el informe sobre los estados financieros. Sin embargo, en otras jurisdicciones las disposiciones legales o reglamentarias no prescriben el proceso de aprobación. En dichos casos, se consideran los procedimientos que sigue la entidad para la preparación y finalización de sus estados financieros, teniendo en cuenta sus estructuras de dirección y gobierno, con el fin de identificar a las personas o colectivos con autoridad para concluir que se han preparado todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias identifican el punto del proceso de presentación de los estados financieros en el cual se supone que la auditoría debe estar terminada.

A69. En algunas jurisdicciones se necesita la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que los estados financieros se hagan públicos. En dichas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de las NIA es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados y la 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[37]. Cuando las diferencias entre los requerimientos legales o reglamentarios y las NIA se refieren sólo al formato y a la redacción del informe de auditoría, los requerimientos del apartado 50(a)–(o) constituyen los elementos mínimos que se deben incluir en el informe de auditoría para permitir una referencia a las Normas Internacionales de Auditoría. En esas circunstancias, no es necesario cumplir los requerimientos de los apartados 21-49 no incluidos en el apartado 50(a)–(o), por ejemplo, el orden requerido para las secciones "Opinión" y "Fundamento de la opinión".

A71. Cuando los requerimientos específicos de una jurisdicción concreta no planteen conflictos con las NIA, el formato y la redacción requeridos por los apartados 21-49 de esta NIA ayudan a los usuarios del informe de auditoría a reconocer más fácilmente el informe de auditoría como el informe de una auditoría realizada de conformidad con las NIA.

Información requerida por la NIA 701 (Ref: Apartado 50(h))

A72. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que el auditor proporcione información adicional sobre la auditoría realizada, lo que puede incluir información congruente con los objetivos de la NIA 701, o puede prescribir la naturaleza y extensión de la comunicación relativa a esas cuestiones.

A73. Las NIA no invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la auditoría de estados financieros. Cuando es aplicable la NIA 701, sólo se puede hacer referencia a las NIA en el informe de auditoría si, al aplicar las disposiciones legales o reglamentarias, la sección requerida por el apartado 50(h) de esta NIA no es incongruente con los

[37] NIA 200, apartado A60

requerimientos de información de la NIA 701. En esas circunstancias, es posible que el auditor tenga que ajustar determinados aspectos de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría requeridos por la NIA 701, por ejemplo:

- modificando el título "Cuestiones clave de la auditoría" si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben un título concreto;
- explicando el motivo por el que se proporciona información requerida por las disposiciones legales o reglamentarias en el informe de auditoría, por ejemplo, mencionando la disposición legal o reglamentaria aplicable y describiendo el modo en que esa información se relaciona con las cuestiones clave de la auditoría;
- reforzando la información requerida para lograr una descripción global de cada cuestión clave de la auditoría que sea congruente con el requerimiento del apartado 13 de la NIA 701, cuando las disposiciones legales o reglamentarias prescriben la naturaleza y extensión de la descripción.

A74. La NIA 210 trata de las situaciones en las que las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción correspondiente prescriben un formato o una redacción del informe de auditoría significativamente diferentes a los requerimientos de las NIA, lo que incluye, en concreto, la opinión del auditor. En estas circunstancias, la NIA 210 requiere que el auditor evalúe:

(a) si los usuarios podrían interpretar erróneamente el grado de seguridad obtenido de la auditoría de los estados financieros y, de ser éste el caso,

(b) si una explicación adicional en el informe de auditoría podría mitigar la posible interpretación errónea.

Si el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar una posible interpretación errónea, la NIA 210 requiere que el auditor no acepte el encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Con arreglo a la NIA 210, una auditoría realizada de conformidad con dichas disposiciones no cumple con las NIA. En consecuencia, el auditor no incluye ninguna mención en el informe de auditoría de que la auditoría se ha realizado de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría[38].

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[39].

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

[38] NIA 210, apartado 21

[39] NIA 200, apartado A61

requerimientos de las NIA y los de las normas de auditoría nacionales que pueda llevar al auditor a formarse una opinión diferente o a no incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones que, en esas circunstancias específicas, requerirían las NIA. En dicho caso, el informe de auditoría se referirá sólo a las normas de auditoría (bien a las Normas Internacionales de Auditoría o bien a las normas de auditoría nacionales) de conformidad con las que se ha preparado el informe de auditoría.

Información adicional presentada junto con los estados financieros (Ref: Apartados 53-54)

A78. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias u otras normas pueden exigir a la entidad, o esta puede elegir hacerlo voluntariamente, la presentación, junto con los estados financieros, de información adicional no requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, se puede presentar la información adicional para mejorar la comprensión por el usuario del marco de información financiera aplicable o para proporcionar una explicación adicional en relación con partidas específicas de los estados financieros. Dicha información normalmente se presenta en forma de cuadros complementarios o como notas adicionales.

A79. El apartado 53 de esta NIA explica que la opinión del auditor cubre la información adicional que sea parte integrante de los estados financieros, por su naturaleza o el modo en que se presente. Esta evaluación es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo:

- Cuando las notas explicativas de los estados financieros incluyen una explicación o conciliación del grado en que los estados financieros cumplen con otro marco de información financiera, el auditor puede considerar que se trata de información adicional que no se puede diferenciar claramente de los estados financieros. La opinión del auditor también abarcaría las notas o los cuadros complementarios con referencias a los estados financieros.
- Cuando se revela una cuenta de resultados adicional que muestra elementos concretos de gastos como un cuadro separado incluido como anexo a los estados financieros, el auditor puede considerar que se trata de información adicional que se diferencia claramente de los estados financieros.

A80. No es necesario que, en el informe de auditoría, se mencione específicamente la información adicional que abarca la opinión del auditor en el caso de que sea suficiente la referencia a las notas en la descripción de los estados que componen los estados financieros en dicho informe.

A81. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden no requerir que la información adicional se audite, y la dirección puede decidir solicitar al auditor que no incluya la información adicional en el alcance de la auditoría de los estados financieros.

A82. Al evaluar si la información adicional no auditada se presenta de tal forma que pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor, el auditor evaluará, por ejemplo, el lugar donde se presenta dicha información en relación con los estados financieros y cualquier información adicional auditada, así como si está claramente identificada como “no auditada”.

A83. La dirección podría cambiar la presentación de la información adicional no auditada cuando pueda interpretarse que queda englobada por la opinión del auditor. Por ejemplo:

- Eliminando de los estados financieros cualquier referencia cruzada a los cuadros complementarios no auditados o a las notas no auditadas, de tal forma que la delimitación entre la información auditada y no auditada sea suficientemente clara.
- Colocando la información adicional no auditada fuera de los estados financieros o, si eso no es posible dadas las circunstancias, por lo menos, colocando todas las notas no auditadas a continuación de las notas explicativas de los estados financieros obligatorias e identificándolas claramente como no auditadas. Las notas no auditadas

que se entremezclen con las notas auditadas pueden considerarse erróneamente como auditadas.

A84. El hecho de que la información adicional no haya sido auditada no exime al auditor de las responsabilidades descritas en la NIA 720 (Revisada). Anexo

(Ref: Apartado A19)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros

- Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel
- Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel
- Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel (en el que se hace referencia a material ubicado en la página web de una autoridad competente)
- Ejemplo 4: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales

Ejemplo 1 – Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética aplicables a la auditoría comprenden el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)*, del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), así como los requerimientos de ética relativos a la auditoría en la jurisdicción, y el auditor incluye una referencia a los dos.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**

- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[40]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) junto con los requerimientos de ética que son aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos y con el Código de ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]*

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados

[40] 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".

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[41]

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF[42], 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

[41] 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.

[42] 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…"

Sociedad[43].

- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[L*a 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.]*

---

[43] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

Ejemplo 2 – Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **El *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) contiene todos los requerimientos de ética aplicables a la auditoría.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[44]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con el Código de ética del IESBA. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]*

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada).]*

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[45]

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las NIIF[46] y del control interno que la dirección

---

[44] 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".

[45] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[46] 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…"

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.

El apartado 41(b) de esta NIA explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros consolidados, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno del Grupo[47].
- 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

[47] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, la responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros consolidados.

correspondiente información revelada en los estados financieros consolidados o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que el Grupo deje de ser una empresa en funcionamiento.

- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros consolidados, incluida la información revelada, y si los estados financieros consolidados representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.
- Obtenemos evidencia suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o actividades empresariales dentro del grupo para expresar una opinión sobre los estados financieros consolidados. Somos responsables de la dirección, supervisión y realización de la auditoría del grupo. Somos los únicos responsables de nuestra opinión de auditoría.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

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[48]

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las NIIF[49], 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

---

[48] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[49] 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…”

no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Una descripción más detallada de nuestras responsabilidades en relación con la auditoría de los estados financieros se encuentra en la página web de [*nombre del organismo*] en: [*enlace con la página web*]. Esta descripción es parte integrante de nuestro informe de auditoría.

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

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[50]

La dirección es responsable de la preparación y presentación de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Ley XYZ de la jurisdicción X[51], 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

---

50 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

51 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…”

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 Sociedad52.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

---

52 Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 701

COMUNICACIÓN DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-5

Fecha de entrada en vigor 6

Objetivos 7

Definición 8

Requerimientos

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría 9-10

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría 11-16

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 17

Documentación 18

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativa

Alcance de esta NIA A1-A8

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría A9-A30

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría A31-A59

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad A60-A63

Documentación A64

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente,* debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha comunicación.

2. El propósito de la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría es mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría que se ha realizado. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros con el fin de facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría también puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos. (Ref: Apartados A1–A4)

3. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría también puede proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una base para involucrarse más con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad acerca de determinadas cuestiones relativas a la entidad, a los estados financieros auditados o a la auditoría que se ha realizado.

4. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría se realiza en el contexto de la opinión que se ha formado el auditor sobre los estados financieros en su conjunto. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría:

   (a) no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o aquella otra que sea necesaria para lograr la presentación fiel;

   (b) no exime al auditor de expresar una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un encargo de auditoría específico de conformidad con la NIA 705 (Revisada)[1];

   (c) no exime de informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[2] cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; o

   (d) no constituye una opinión separada sobre cuestiones particulares. (Ref: Apartados A5–A8)

5. Esta NIA se aplica a las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas y en circunstancias en las que, de otro modo, el auditor decida comunicar cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Esta NIA se aplica también cuando las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría[3]. 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[4].

---

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

2 NIA 570 (Revisada), Empresa en funcionamiento, apartados 22-23

3 NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 30-31

4 NIA 705 (Revisada), apartado 29

Fecha de entrada en vigor

6. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

7. Los objetivos del auditor son determinar las cuestiones clave de la auditoría y, una vez que se ha formado una opinión sobre los estados financieros, comunicar dichas cuestiones describiéndolas en el informe de auditoría.

Definición

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

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

Requerimientos

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría

9. El auditor determinará, entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad aquellas que hayan requerido atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para su determinación, el auditor tendrá en cuenta lo siguiente: (Ref: Apartados A9–A18)

   (a) Las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[5]. (Ref: Apartados A19–A22)

   (b) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación. (Ref: Apartados A23–A24)

   (c) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo. (Ref: Apartados A25–A26)

10. El auditor determinará entre las cuestiones identificadas de conformidad con el apartado 9 las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. (Ref: Apartados A9–A11, A27–A30)

Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría

11. El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría, utilizando un subtítulo adecuado en una sección separada del informe de auditoría titulada "Cuestiones clave de la auditoría", salvo si resultan de aplicación las circunstancias descritas en los apartados 14 o 15. La redacción de la introducción de esta sección del informe de auditoría declarará que:

   (a) las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros [del periodo actual] y;

   (b) dichas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstos, sin expresar una opinión por separado sobre esas cuestiones. (Ref: Apartados A31–

[5] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

A33)

Las cuestiones clave de la auditoría no suplen la expresión de una opinión modificada

12. El auditor no comunicará una cuestión en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” de su informe cuando, como resultado de dicha cuestión, se requeriría que expresara una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada). (Ref: Apartado A5)

Descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría

13. La descripción de cada cuestión clave de la auditoría en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” del informe de auditoría incluirá, si es aplicable, una referencia a la correspondiente información o informaciones a revelar en los estados financieros y tratará: (Ref: Apartados A34–A41)

    (a) el motivo por el cual la cuestión se consideró de la mayor significatividad en la auditoría y se determinó, en consecuencia, que se trataba de una cuestión clave de la auditoría y (Ref: Apartados A42–A45)

    (b) el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría. (Ref: Apartados A46–A51)

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría

14. El auditor describirá cada cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría excepto cuando: (Ref: Apartados A53–A56)

    (a) las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o (Ref: Apartado A52)

    (b) en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que la cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público que dicha comunicación tendría. Esto no se aplicará si la entidad ha revelado públicamente información sobre la cuestión.

Relación entre las descripciones de las cuestiones clave de la auditoría y otros elementos que se deben incluir en el informe de auditoría

15. Una cuestión que da lugar a una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada), o una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar 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[6]: (Ref: Apartado A64)

    (a) las cuestiones que han requerido una atención significativa del auditor, tal como se establece en el apartado 9, y el fundamento del auditor para determinar si cada una de dichas cuestiones es o no una cuestión clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10;

    (b) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en el informe de auditoría o que las únicas cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar son las cuestiones tratadas en el apartado 15 y

    (c) en su caso, el fundamento del auditor para determinar que una cuestión que es una cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartado 2)

A1. La significatividad se puede describir como la importancia relativa de una cuestión, considerada en el contexto. El auditor juzga la significatividad de una cuestión en el contexto en el que se está considerando. La significatividad se puede considerar en el contexto de factores cuantitativos y cualitativos, tales como la magnitud relativa, la naturaleza y efecto sobre la materia objeto de análisis, así como el interés expresado por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros o las personas que los reciben. Esto requiere un análisis objetivo de los hechos y circunstancias, así como de la naturaleza y extensión de la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

A2. Los usuarios de estados financieros han expresado su interés por las cuestiones que hayan sido objeto de mayor discusión con los responsables del gobierno de la entidad como parte de la comunicación recíproca requerida por la NIA 260 (Revisada)[7] y han solicitado una mayor transparencia en relación con esas comunicaciones. Por ejemplo, los usuarios han expresado un interés especial por conocer los juicios significativos realizados por el auditor al formarse una opinión sobre los estados financieros en su conjunto debido a que con frecuencia están relacionados con las áreas en las que la dirección aplica juicios significativos en la preparación de los estados financieros.

A3. Requerir a los auditores que comuniquen las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría puede, asimismo, mejorar las comunicaciones entre el auditor y los responsables del gobierno de la entidad sobre dichas cuestiones, y puede incrementar la 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.

---

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

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

A4. La NIA 320[8] 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[9]. 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[10].

A6. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) de conformidad con la NIA 705 (Revisada), la presentación de la descripción de una cuestión que origina una opinión modificada en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o, en su caso “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” facilita la comprensión de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y ayuda a identificar dichas circunstancias cuando se producen. Separar la comunicación de dicha cuestión de la de otras cuestiones clave de la auditoría descritas en la sección “Cuestiones clave de la auditoría” le confiere la relevancia adecuada en el informe de auditoría (véase el apartado 15). En el Anexo de la NIA 705 (Revisada) se incluyen ejemplos ilustrativos de cómo se ve afectada la redacción de la introducción de la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) y se comunican otras cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. El apartado A58 de esta NIA ilustra el modo en que se presenta la sección “Cuestiones clave de la auditoría” cuando el auditor ha determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría aparte de las cuestiones tratadas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades" o, en su caso, "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o en la sección “Incertidumbre material relacionada con la “Empresa en funcionamiento” del informe de auditoría.

A7. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría sigue siendo relevante para mejorar la comprensión de la auditoría por los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y, por lo tanto, son aplicables los requerimientos relativos a la

---

8 NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 4

9 NIA 700 (Revisada), apartados 10-15 y A1–A15

10 Véase el apartado A7 de la NIA 705 (Revisada).

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[11]:

(a) En función de la significatividad de la cuestión o cuestiones que originan la opinión desfavorable (adversa), el auditor puede determinar que ninguna otra cuestión es una cuestión clave de la auditoría. En dichas circunstancias resulta de aplicación el requerimiento del apartado 15 (véase el apartado A58).

(b) Si una o varias cuestiones distintas de la cuestión o cuestiones que originan una opinión desfavorable (adversa) se consideran cuestiones clave de la auditoría, resulta especialmente importante que las descripciones de esas otras cuestiones clave de la auditoría no den a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, teniendo en cuenta la opinión desfavorable (adversa) (véase apartado A47).

A8. La NIA 706 (Revisada)[12] establece mecanismos para que los auditores de estados financieros de cualquier tipo de entidad 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[13]. 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[14].

Determinación de las cuestiones clave de la auditoría (Ref: Apartados 9–10)

A9. El proceso de toma de decisiones del auditor para determinar las cuestiones clave de la auditoría tiene como finalidad seleccionar de entre las comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad un número más reducido de cuestiones resultado de aplicar su juicio para determinar aquellas que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

A10. La determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se limita a las cuestiones de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual, incluso cuando se presentan estados financieros comparativos (es decir, incluso cuando la opinión del auditor se refiere a cada uno de los periodos para los que se presentan estados financieros)[15].

A11. A pesar de que la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se refiere a la auditoría de los estados financieros del periodo actual y de que esta NIA no requiere que el auditor actualice las cuestiones clave de la auditoría incluidas en el informe de auditoría del periodo anterior, puede, sin embargo, ser útil para el auditor considerar si una cuestión que ha sido cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo anterior sigue siendo una cuestión clave de la auditoría en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.

---

11 NIA 705 (Revisada), apartado 8

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

13 Véanse los apartados 8(b) y 10(b) de la NIA 706 (Revisada).

14 NIA 706 (Revisada), apartados A1–A3

15 Véase la NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*.

Cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

A12. El concepto de atención significativa del auditor reconoce que una auditoría se basa en el riesgo y se centra en identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, en diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtener evidencia suficiente y adecuada para proporcionar una base para la opinión del auditor. Para un determinado saldo contable, tipo de transacción o información a revelar, cuanto mayor sea el riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones, mayor será, a menudo, el juicio aplicado en la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría y en la evaluación de sus resultados. En el diseño de procedimientos de auditoría posteriores, se requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo que haya realizado[16]. 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[17].

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[18]. Las NIA reconocen dificultades potenciales en relación con, por ejemplo:
  - Transacciones con partes vinculadas[19], en especial con las limitaciones a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría de que todos los demás aspectos de una transacción con una parte vinculada (distintos del precio) son equivalentes a los de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
  - Limitaciones en la auditoría del grupo, por ejemplo, cuando el acceso a la información por el equipo del encargo del grupo haya sido restringido[20].
- La NIA 220 establece requerimientos para que el socio del encargo realice las

---

16 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, apartado 7(b)

17 NIA 330, apartado A19

18 NIA 260 (Revisada), apartados 16(b) y A21

19 NIA 550, *Partes vinculadas*, apartado A42

20 NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*, apartado 49(d)

consultas necesarias sobre cuestiones complejas o controvertidas[21]. 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[22].

Consideraciones para la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor (Ref: Apartado 9)

A16. En la fase de planificación, el auditor se puede hacer una idea preliminar de las cuestiones que probablemente sean áreas a las que tenga que prestar una atención significativa en la auditoría y que, en consecuencia, puedan ser cuestiones clave de la auditoría. El auditor puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca de ello, de conformidad con la NIA 260 (Revisada), al discutir el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados. No obstante, la determinación por el auditor de las cuestiones clave de la auditoría se basa en los resultados de la auditoría o en la evidencia obtenida durante toda la auditoría.

A17. El apartado 9 incluye consideraciones específicas que debe tener en cuenta el auditor para determinar las cuestiones que han requerido atención significativa. Esas consideraciones se centran en la naturaleza de las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que a menudo están relacionadas con cuestiones reveladas en los estados financieros y cuya finalidad es reflejar áreas de la auditoría de los estados financieros que pueden ser de especial interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. El hecho de que esas consideraciones sean requeridas, no significa que las cuestiones relacionadas con ellas siempre sean cuestiones clave de la auditoría; por el contrario, las cuestiones relacionadas con esas consideraciones específicas sólo son cuestiones clave de la auditoría si se establece que son de la mayor significatividad en la auditoría de conformidad con el apartado 10. Puesto que las consideraciones pueden estar relacionadas entre sí (es decir, las cuestiones relacionadas con las circunstancias descritas en los apartados 9(b)-(c) también se pueden identificar como riesgos significativos), la aplicabilidad de más de una de las consideraciones a una cuestión específica comunicada a los responsables del gobierno de la entidad puede incrementar la probabilidad de que el auditor identifique esa cuestión como cuestión clave de la auditoría.

A18. Además de las cuestiones relacionadas con las consideraciones específicas requeridas en el apartado 9, pueden existir otras cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10. Dichas cuestiones pueden incluir, por ejemplo, cuestiones relevantes para la auditoría que se ha realizado que puede no ser necesario revelar en los estados financieros. Por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema de TI (o cambios significativos al sistema de TI existente) durante el periodo puede ser un área que requiera atención significativa del auditor, en especial si ese cambio ha tenido un efecto significativo en la estrategia global de auditoría o estaba relacionado con un riesgo significativo (por ejemplo, cambios en un sistema que afectan al reconocimiento de los ingresos).

Áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) (Ref: Apartado 9(a))

A19. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor[23]. El

---

[21] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 18

[22] NIA 220, apartado 19

[23] NIA 260 (Revisada), apartado 15

apartado A13 de la NIA 260 (Revisada) explica que el auditor también puede comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que prevé tratar las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material.

A20. La NIA 315 (Revisada 2019) define el riesgo significativo como un riesgo identificado de incorrección material para el que la valoración del riesgo inherente se encuentra próxima al límite superior del espectro de riesgo inherente debido al grado en el que los factores de riesgo inherente afectan a la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección material y a la magnitud de la incorrección potencial si existe[24]. 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[25]. 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[26]. Según su naturaleza, esos riesgos pueden no requerir atención significativa del auditor y, en consecuencia, no se considerarían por el auditor al determinar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con el apartado 10.

A22. La NIA 315 (Revisada 2019) indica que la valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede variar en el transcurso de la auditoría, a medida que se obtiene evidencia de auditoría adicional[27]. La revisión de la valoración del riesgo por parte del auditor y una reevaluación de los procedimientos de auditoría planificados con respecto a un área específica de los estados financieros (es decir, un cambio significativo en el enfoque de auditoría, por ejemplo, si la valoración del riesgo del auditor se basó en la expectativa de que determinados controles funcionaban eficazmente y el auditor obtuvo evidencia de auditoría de que no funcionaron eficazmente durante toda la auditoría, especialmente en un área con un mayor riesgo valorado de incorrección material) puede tener como resultado que se determine que un área requiere atención significativa del auditor.

Juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, así como las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación (Ref: Apartado 9(b))

A23. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca de su opinión relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros[28]. En muchos casos, lo anterior está relacionado con estimaciones contables críticas y la correspondiente información revelada, que probablemente sean áreas que requieran atención significativa del auditor y que también pueden haber sido identificadas como riesgos significativos.

A24. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros han destacado su interés por las estimaciones contables sujetas a un grado elevado de incertidumbre en la estimación (véase la NIA 540 (Revisada) [29] que pueden no haber sido consideradas riesgos significativos. Entre otros aspectos, esas estimaciones dependen en gran medida del juicio

---

[24] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 12(l)

[25] NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude, apartados 27-28

[26] NIA 240, apartado 32

[27] NIA 315 (Revisada 2019), apartado 37

[28] NIA 260 (Revisada), apartado 16(a)1

[29] Véanse los apartados 16-17 de la NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*.

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[30]. 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.

[30] 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 [31] . La NIA 720 (Revisada) trata de las

[31] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartados 12(a) y A1-A3

responsabilidades del auditor con respecto a otra información incluida en el informe anual. A pesar de que la opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, al describir una cuestión clave de la auditoría el auditor puede tener en cuenta esta información, así como otras comunicaciones de la entidad públicamente disponibles o de otras fuentes fiables.

A39. La documentación de auditoría preparada durante la auditoría también puede ser útil para el auditor al describir una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, las comunicaciones escritas, o la documentación preparada por el auditor de sus comunicaciones verbales con los responsables del gobierno de la entidad y otra documentación de auditoría constituyen una base útil para la comunicación del auditor en el informe de auditoría. Esto se debe a que, según la NIA 230, la finalidad de la documentación de auditoría es tratar las cuestiones significativas que surjan durante la auditoría, las conclusiones que se alcancen al respecto y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar esas conclusiones, y sirve para registrar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados, los resultados de esos procedimientos y la evidencia de auditoría obtenida. Esa documentación puede facilitar al auditor la preparación de una descripción de las cuestiones clave de la auditoría que explique la significatividad de la cuestión y también la aplicación del requerimiento del apartado 18.

Referencia a la parte de los estados financieros en la que se revela la cuestión (Ref: Apartado 13)

A40. Los apartados 13(a)-(b) requieren que la descripción de cada cuestión clave de la auditoría trate el motivo por el que el auditor consideró que la cuestión era una cuestión de la mayor significatividad en la auditoría y el modo en que se ha tratado. En consecuencia, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría no es una mera repetición de la información revelada en los estados financieros. Sin embargo, una referencia a cualquier información revelada relacionada facilita a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mejor comprensión del modo en que la dirección ha tratado la cuestión en la preparación de los estados financieros.

A41. Además de referirse a la información revelada relacionada, el auditor puede llamar la atención sobre aspectos clave de esta. La extensión de la información revelada por la dirección acerca de aspectos o factores específicos relativos al modo en que una determinada cuestión afecta a los estados financieros del periodo actual puede ayudar al auditor a poner de manifiesto determinados aspectos del modo en que ha tratado la cuestión en la auditoría para que los usuarios a quienes se destinan los estados financieros puedan entender el motivo por el que la cuestión es una cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo:

- Cuando una entidad incluye información sólida sobre las estimaciones contables, el auditor puede llamar la atención sobre la revelación de hipótesis clave y del rango de desenlaces posibles y sobre otra información revelada, tanto cuantitativa como cualitativa, relativa a las principales fuentes de incertidumbre en la estimación o a las estimaciones contables críticas, como parte de la descripción del motivo por el que la cuestión ha sido de la mayor significatividad en la auditoría y del modo en que se trató en esta.
- Cuando el auditor concluye, de conformidad con la NIA 570 (Revisada), que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, puede, sin embargo, determinar que una o varias cuestiones relacionadas con esta conclusión que resulta de su trabajo en aplicación de la NIA 570 (Revisada) son cuestiones clave de la auditoría. En estas circunstancias, la descripción de esas cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría podría incluir aspectos de los hechos o condiciones identificados que se revelan en los estados financieros, tales como pérdidas de explotación sustanciales, disponibilidad de facilidades de crédito y posibilidades de refinanciación de la deuda,

o incumplimiento de los términos de los contratos de préstamo, y los correspondientes factores mitigantes[32].

Motivo por el que el auditor consideró la cuestión como cuestión de la mayor significatividad en la auditoría (Ref: Apartado 13(a))

A42. La descripción de una cuestión clave de la auditoría en el informe de auditoría tiene como finalidad proporcionar información sobre el motivo por el que se consideró que se trataba de una cuestión clave de la auditoría. En consecuencia, los requerimientos incluidos en los apartados 9-10 y la guía de aplicación incluida en los apartados A12-A19 relativos a la determinación de las cuestiones clave de la auditoría también pueden ser útiles para el auditor cuando considere el modo en que se deben comunicar esas cuestiones en el informe de auditoría. Por ejemplo, es probable que sea de interés para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros la explicación de los factores que han llevado al auditor a la conclusión de que una determinada cuestión requería que le prestara atención significativa y era de la mayor significatividad en la auditoría.

A43. El auditor debe tener en cuenta la relevancia de la información para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros al determinar lo que se debe incluir en la descripción de una cuestión clave de la auditoría. Entre otros se puede considerar si la descripción facilita una mejor comprensión de la auditoría y de los juicios del auditor.

A44. Relacionar una cuestión directamente con las circunstancias específicas de la entidad puede también ayudar a minimizar la posibilidad de que dichas descripciones se vuelvan excesivamente estandarizadas y menos útiles con el paso del tiempo. Por ejemplo, algunas cuestiones se pueden considerar cuestiones clave de la auditoría para un cierto número de entidades de un determinado sector debido a las circunstancias del sector o a la complejidad implícita de la información financiera. Al describir el motivo por el que el auditor consideró la cuestión como de la mayor significatividad en la auditoría, puede resultar útil que destaque aspectos específicos de la entidad (por ejemplo, circunstancias que afectaron a los juicios implícitos en los estados financieros del periodo actual) con el fin de que la descripción sea más importante para los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Lo anterior también puede ser importante al describir una cuestión clave de la auditoría que se repite a lo largo del tiempo.

A45. La descripción también puede mencionar las principales consideraciones que llevaron al auditor, en las circunstancias de la auditoría, a determinar que la cuestión es de la mayor significatividad, por ejemplo:

- Condiciones económicas que afectaron a la capacidad del auditor para obtener evidencia de auditoría, como por ejemplo la falta de liquidez en el mercado de determinados instrumentos financieros.
- Políticas contables nuevas o emergentes, como por ejemplo cuestiones específicas de la entidad o del sector que fueron objeto de consulta, dentro de la propia firma, por el equipo del encargo.
- Cambios en la estrategia de la entidad o en su modelo de negocio que tuvieron un efecto material en los estados financieros.

Modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría (Ref: Apartado 13(b))

A46. El grado de detalle que debe proporcionar el informe de auditoría al describir el modo en que se ha tratado en la auditoría una cuestión clave de la auditoría es una cuestión de juicio profesional. De conformidad con el apartado 13(b), el auditor puede describir:

- aspectos de la respuesta o del enfoque del auditor que han sido más relevantes para la cuestión o específicos para el riesgo valorado de incorrección material;

---

[32] Véase el apartado A3 de la NIA 570 (Revisada).

- 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 de incertidumbre en la estimación, tal como la valoración de instrumentos financieros complejos, es posible que el auditor quiera destacar que ha utilizado o contratado a un experto del auditor. Dicha mención de la utilización de un experto del auditor no reduce la responsabilidad del auditor en relación con su opinión sobre los estados financieros y, en consecuencia, no es incongruente con los apartados 14–15 de la NIA 620[33].

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

---

[33] NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*

auditoría en el informe de auditoría. Sin embargo, en este caso, puede ser necesario prestar atención para evitar dar la impresión de que la descripción constituye una opinión separada sobre una determinada cuestión clave de la auditoría o pueda poner en tela de juicio la opinión del auditor sobre los estados financieros en su conjunto.

Circunstancias en las que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunica en el informe de auditoría (Ref: Apartado 14)

A52. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la dirección o el auditor revelen información sobre una cuestión específica considerada cuestión clave de la auditoría. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir de forma expresa cualquier comunicación pública que pueda perjudicar a la investigación de un acto ilegal o presuntamente ilegal llevada a cabo por la autoridad competente (por ejemplo, cuestiones relacionadas o presuntamente relacionadas con el blanqueo de capitales).

A53. Como se menciona en el apartado 14(b), será extremadamente poco frecuente que una cuestión considerada cuestión clave de la auditoría no se comunique en el informe de auditoría. Esto se debe a la presunción de que proporcionar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros una mayor transparencia en relación con la auditoría beneficia al interés público. En consecuencia, la decisión de no comunicar una cuestión clave de la auditoría sólo es adecuada en los casos en los que se considera 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 [34]. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones sobre cuestiones clave de la auditoría depende de las circunstancias del

[34] NIA 260 (Revisada), apartado 21

encargo. Sin embargo, el auditor puede comunicar unos puntos de vista preliminares sobre cuestiones clave de la auditoría al discutir el alcance y el momento de realización planificados de la auditoría y puede discutir de nuevo esas cuestiones al informar sobre los hallazgos de auditoría. Esto puede contribuir a reducir las dificultades prácticas que conlleva intentar mantener una sólida comunicación recíproca sobre cuestiones clave de la auditoría en el momento en el que se están finalizando los estados financieros para su emisión.

A61. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad permite a estos conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Puede ser útil para el auditor proporcionar a los responsables del gobierno de la entidad un borrador del informe de auditoría para facilitar esta discusión. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad reconoce la importancia de su papel en la supervisión del proceso de información financiera, y les proporciona una base para comprender los fundamentos de las decisiones del auditor en relación con cuestiones clave de la auditoría y el modo en que esas cuestiones se describirán en el informe de auditoría. También permite que los responsables del gobierno de la entidad consideren si puede resultar útil nueva información a revelar o mejorar la información a revelar teniendo en cuenta que esas cuestiones se comunicarán en el informe de auditoría.

A62. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad requerida por el apartado 17(a) también trata las circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que no se comunica en el informe de auditoría una cuestión que ha sido considerada cuestión clave de la auditoría (véase los apartados 14 y A54).

A63. El requerimiento del apartado 17(b) de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad cuando el auditor ha determinado que no existen cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en el informe de auditoría puede proporcionarle la oportunidad de mantener discusiones adicionales con otros que estén familiarizados con la auditoría y con las cuestiones significativas que hayan podido surgir (incluido el revisor de control de calidad del encargo cuando este se haya nombrado). Estas discusiones pueden llevar al auditor a reevaluar su decisión de que no existen cuestiones clave de la auditoría.

Documentación (Ref: Apartado 18)

A64. El apartado 8 de la NIA 230 requiere que el auditor prepare documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de, entre otros, los juicios profesionales significativos. En el contexto de las cuestiones clave de la auditoría, esos juicios profesionales incluyen la determinación, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor, así como si cada una de esas cuestiones es una cuestión clave de la auditoría. Es probable que los juicios del auditor a este respecto se fundamenten en la documentación de sus comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y en la documentación relativa a cada cuestión por separado (véase el apartado A39), así como en otra documentación de las cuestiones significativas que surgieron durante la realización de la auditoría (por ejemplo, un memorando final). Sin embargo, esta NIA no requiere que el auditor documente el motivo por el que otras cuestiones que fueron objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad no han sido cuestiones que han requerido atención significativa del auditor.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705 (REVISADA)

OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

Apartados

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Tipos de opinión modificada 2

Fecha de entrada en vigor 3

Objetivo **4**

Definiciones 5

Requerimientos

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada 6

Determinación del tipo de opinión modificada 7-15

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada 16-29

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 30

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Tipos de opinión modificada A1

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada A2-A12

Determinación del tipo de opinión modificada A13-A16

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada A17-A26

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad A27

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría que contienen una opinión modificada

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada)[1], concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros. Esta NIA también trata del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada. En todos los casos, los requerimientos de información de la NIA 700 (Revisada) son aplicables y no se repiten en esta NIA, salvo que sean tratados de modo explícito o sean modificados por los requerimientos de esta NIA.

Tipos de opinión modificada

2. Esta NIA establece tres tipos de opinión modificada, denominadas: opinión con salvedades, opinión desfavorable (adversa) y denegación (abstención) de opinión. La decisión sobre el tipo de opinión modificada que resulta adecuado depende de:

   (a) la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, es decir, si los estados financieros contienen incorrecciones materiales o, en el caso de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, si pueden contener incorrecciones materiales; y

   (b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos de la cuestión en los estados financieros. (Ref: Apartado A1)

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:

   (a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

   (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Definiciones

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

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

      (i) no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicos de los estados financieros;

      (ii) en caso de limitarse a elementos, cuentas o partidas específicos, éstos

---

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

representan o podrían representar una parte sustancial de los estados financieros; o

(iii) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros.

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

Requerimientos

Situaciones en las que se requiere una opinión modificada

6. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría cuando:

(a) el auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (Ref: Apartados A2–A7)

(b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (Ref: Apartados A8–A12)

Determinación del tipo de opinión modificada

Opinión con salvedades

7. El auditor expresará una opinión con salvedades cuando:

(a) habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales, pero no generalizadas, para los estados financieros; o

(b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión, pero concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, aunque no generalizados.

Opinión desfavorable (adversa)

8. El auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, concluya que las incorrecciones, individualmente o de forma agregada, son materiales y generalizadas en los estados financieros.

Denegación (abstención) de opinión

9. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión y concluya que los posibles efectos sobre los estados financieros de las incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

10. El auditor denegará la opinión (se abstendrá de opinar) cuando, en circunstancias extremadamente poco frecuentes que supongan la existencia de múltiples incertidumbres, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con cada una de las incertidumbres, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros debido a la posible interacción de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo en los estados financieros.

Consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la dirección después de que el auditor haya aceptado el encargo

11. Si, después de aceptar el encargo, el auditor observa que la dirección ha impuesto una

limitación al alcance de la auditoría que el auditor considera que probablemente suponga la necesidad de expresar una opinión con salvedades o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que elimine la limitación.

12. Si la dirección rehúsa eliminar la limitación mencionada en el apartado 11 de esta NIA, el auditor comunicará la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad, salvo que todos los responsables del gobierno participen en la dirección de la entidad[2], y determinará si es posible aplicar procedimientos alternativos para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

13. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, determinará las implicaciones de este hecho como sigue:

    (a) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados, el auditor expresará una opinión con salvedades; o

    (b) si el auditor concluye que los posibles efectos de incorrecciones no detectadas en los estados financieros, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados, de tal forma que una opinión con salvedades no sería adecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor:

        (i) renunciará a la auditoría, cuando las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permitan y ello sea factible; o (Ref: Apartado A13)

        (ii) si no es factible o posible la renuncia a la auditoría antes de emitir el informe de auditoría, denegará la opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A14)

14. Si el auditor renuncia como está previsto en el apartado 13(b)(i), antes de la renuncia comunicará a los responsables del gobierno de la entidad cualquier cuestión relativa a incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría que habría dado lugar a una opinión modificada. (Ref: Apartado A15)

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión

15. Cuando el auditor considere necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto, el informe de auditoría no incluirá simultáneamente una opinión no modificada (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[3] de dicha opinión no modificada (favorable) en estas circunstancias sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. (Ref: Apartado A16)

Estructura y contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada

Opinión del auditor

16. Cuando el auditor exprese una opinión modificada, la sección de opinión tendrá el título "Opinión con salvedades", "Opinión desfavorable (adversa)" o "Denegación (abstención)de opinión", según corresponda. (Ref: Apartados A17–A19)

---

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

[3] La NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero*, trata de las circunstancias en las se contrata al auditor para expresar una opinión aparte sobre uno o más elementos, cuentas o partidas de un estado financiero.

Opinión con salvedades

17. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará que, en su opinión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades":

    (a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

    (b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

    Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: “excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones …”. (Ref: Apartado A20)

Opinión desfavorable (adversa)

18. Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), manifestará que, en su opinión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)":

    (a) cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

    (b) cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Denegación (abstención) de opinión

19. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, manifestará que:

    (a) el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos;

    (b) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y

    (c) corregirá la declaración requerida por el apartado 24(b) de la NIA 700 (Revisada), que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

Fundamento de la opinión

20. Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (Revisada): (Ref: Apartado A21)

    (a) sustituirá el título "Fundamento de la opinión" requerido por el apartado 28 de la NIA 700 (Revisada) por "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", según corresponda; y

    (b) dentro de dicha sección, incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.

21. Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en dicha sección. (Ref: Apartado A22)

22. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información cualitativa revelada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.

23. Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:

    (a) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;

    (b) describirá en la sección "Fundamento de la opinión" la naturaleza de la información omitida; y

    (c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida. (Ref: Apartado A23)

24. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de dicha imposibilidad.

25. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), rectificará la declaración que requiere el apartado 28(d) de la NIA 700 (Revisada) sobre si la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "desfavorable (adversa)", según corresponda.

26. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá los elementos requeridos por los apartados 28(b) y 28(d) de la NIA 700 (Revisada). Esos elementos son:

    (a) una referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del auditor; y

    (b) una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

27. Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes. (Ref: Apartado A24)

Descripción de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

28. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará la descripción de las responsabilidades del auditor requerida por los apartados 39-41 de la NIA 700 (Revisada) para incluir sólo lo siguiente: (Ref: Apartado A25)

    (a) una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría;

(b) una declaración de que, sin embargo, debido a la cuestión o cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y

(c) la declaración del auditor acerca de la independencia y de las demás responsabilidades de ética requerida por el apartado 28(c) de la NIA 700 (Revisada).

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros

29. Salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran, cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá una sección "Cuestiones clave de la auditoría" de conformidad con la NIA 701 o una sección "Otra información" de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[4], [5]. (Ref: Apartado A26)

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

30. Cuando el auditor prevea tener que expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, se comunicará con los 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.

Naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada	*Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros*	
	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

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

---

[4] NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartados 11–13

[5] NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado A54

financieros en su conjunto están libres de incorrección material[6]. 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[7].

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

---

6 NIA 700 (Revisada), apartado 11

7 NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, apartado 11

(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 A17 de la NIA 450 proporciona ejemplos adicionales de incorrecciones materiales que pueden surgir en información a revelar cualitativa.

Naturaleza de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref: Apartado 6(b))

A8. La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada (lo que se conoce también como limitación al alcance de la auditoría) puede tener su origen en:

(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[8].

A15. Cuando el auditor concluya que es necesario renunciar al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir el requerimiento legal, reglamentario o profesional de que comunique las cuestiones relacionadas con la renuncia al encargo a las autoridades reguladoras o a los propietarios de la entidad.

Otras consideraciones en relación con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión (Ref: Apartado 15)

A16. A continuación se exponen unos ejemplos de circunstancias que no serían contradictorias con una opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión del auditor:

- Expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un determinado marco de información financiera y, en el mismo informe, expresar una opinión desfavorable (adversa) sobre los mismos estados financieros de conformidad con un marco de información financiera distinto[9].
- La denegación (abstención) de opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, cuando proceda, y una opinión no modificada (favorable) relativa a la situación financiera (véase la NIA 510[10]). 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

---

8 NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado A10

9 Véase el apartado A31 de la NIA 700 (Revisada), que contiene una descripción de esta circunstancia.

10 NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado 10

tanto materiales como generalizados. Los Anexos de otras NIA que contienen requerimientos de información, incluida la NIA 570 (Revisada)[11], también incluyen ejemplos de informes de auditoría con opiniones modificadas.

Opinión del auditor (Ref: Apartado 16)

A19. Modificar este título hace que resulte evidente para el usuario que la opinión del auditor es una opinión modificada, e indica el tipo de modificación.

Opinión con salvedades (Ref: Apartado 17)

A20. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades, no es adecuado utilizar frases tales como “a la vista de la explicación anterior” o “sin perjuicio de” en la sección de opinión ya que no son suficientemente claras o categóricas.

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

(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.

---

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

Consideraciones cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros (Ref: Apartado 29)

A26. Describir los motivos por los que el auditor no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada en la sección "Fundamento de la denegación de opinión" del informe de auditoría proporciona información útil a los usuarios para comprender por qué el auditor ha denegado su opinión (se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros y puede servir como protección adicional para evitar una confianza infundada sobre los mismos. Sin embargo, la comunicación de cualquier cuestión clave de la auditoría distinta de la cuestión o cuestiones que originan la denegación de la opinión (la abstención de opinar) puede dar a entender que los estados financieros en su conjunto son más creíbles en relación con dichas cuestiones que lo que corresponde en función de las circunstancias, y no sería congruente con la denegación de la opinión (abstención de opinar) sobre los estados financieros en su conjunto. Del mismo modo, no sería adecuado incluir una sección de otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada) que tratara de la consideración del auditor de la congruencia de la otra información con los estados financieros. En consecuencia, el apartado 29 de la presente NIA prohíbe que se incluya una sección "Cuestiones clave de la auditoría" o una sección "Otra información" en el informe de auditoría cuando el auditor deniega la opinión (se abstiene de opinar) sobre los estados financieros, salvo si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría o informe sobre otra información.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 30)

A27. La comunicación con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las circunstancias que llevan al auditor a prever la emisión de una opinión modificada, y la redacción de la opinión modificada permite:

(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 emitidos por un auditor independiente que contienen una opinión modificada

- Ejemplo 1: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría con una opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría con una opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.
- Ejemplo 4: Informe de auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.
- Ejemplo 5: Informe de auditoría con denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Ejemplo 1 – Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600[1]).**
- **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[2], en relación con los estados financieros.**
- **Las existencias que se muestran en los estados financieros son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para los estados financieros, pero no generalizada (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

---

1 NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

2 NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[3]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la Sociedad se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las NIIF. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.***]**

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión

[3] El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

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[4]

[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*]

[4] En los ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 2 – Opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.**
- **Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)).**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Es aplicable la NIA 701; no obstante el auditor ha determinado que no hay más cuestiones clave de la auditoría aparte de la cuestión que se describe en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)".**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[5]

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 n*o expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha consolidado la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las NIIF, la sociedad debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición en base a importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – *véase Ejemplo 7 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)*. *El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 7 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.*]

Cuestiones clave de la auditoría

Excepto por la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)* hemos determinado que no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

---

[5] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[6]

[*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*]

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**

[6] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

(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[7]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 6 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada). El último párrafo de la sección Otra información del ejemplo 6 se adaptaría para describir la cuestión concreta que origina la opinión con salvedades que también afecta a la otra información.]

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros

---

[7] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

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[8]

[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*]

[8] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 4 – Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.**
- **El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos de la entidad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una denegación (abstención) de opinión).**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.**
- **Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados[9]

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[10]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros consolidados del Grupo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

---

9 El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

10 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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[11]

Denegación (abstención) de opinión

Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros de la Sociedad adjuntos. Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los estados de situación financiera por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe, la dirección aún estaba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el estado de situación financiera por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estas cuestiones, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[12]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros de la Sociedad de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección *Fundamento de la denegación (abstención) de opinión* de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

---

[11] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

[12] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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 706 (REVISADA)

PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y PÁRRAFOS SOBRE OTRAS CUESTIONES EN EL INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-4

Fecha de entrada en vigor 5

Objetivo 6

Definiciones 7

Requerimientos

Párrafos de énfasis en el informe de auditoría 8-9

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría 10–11

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad 12

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría A1–A3

Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis A4–A6

Inclusión de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría A7–A8

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría A9-A15

Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría A16–A17

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad A18

Anexo 1: Lista de las NIA que contienen requerimientos sobre párrafos de énfasis

Anexo 2: Lista de las NIA que contienen requerimientos en relación con párrafos sobre otras cuestiones

Anexo 3: Ejemplo de un informe de auditoría que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones

Anexo 4: Ejemplo de un informe de auditoría con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.*

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las comunicaciones adicionales en el informe de auditoría cuando el auditor lo considere necesario para:

   (a) llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros; o

   (b) llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

2. La NIA 701[1] establece requerimientos y proporciona orientaciones cuando el auditor considera que existen cuestiones clave de la auditoría y las comunica en el informe de auditoría. Cuando el auditor incluye una sección de cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría, esta NIA trata la relación entre las cuestiones clave de la auditoría y cualquier comunicación adicional en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA. (Ref: Apartados A1–A3)

3. La NIA 570 (Revisada)[2] y la NIA 720 (Revisada)[3] establecen requerimientos y proporcionan orientaciones sobre la comunicación en el informe de auditoría en relación con la Empresa en funcionamiento y la otra información, respectivamente.

4. Los anexos 1 y 2 identifican las NIA en las que específicamente se requiere que el auditor incluya párrafos de énfasis o párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría. En esas circunstancias, se aplicarán los requerimientos de esta NIA con respecto a la estructura de dichos párrafos. (Ref: Apartado A4)

Fecha de entrada en vigor

5. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

6. El objetivo del auditor, una vez formada una opinión sobre los estados financieros, es llamar la atención de los usuarios, cuando a su juicio sea necesario, por medio de una clara comunicación adicional en el informe de auditoría, sobre:

   (a) una cuestión que, aunque esté adecuadamente presentada o revelada en los estados financieros, sea de tal importancia que resulte fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros; o

   (b) cuando proceda, cualquier otra cuestión que sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

Definiciones

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

   (a) Párrafo de énfasis – Un párrafo incluido en el informe de auditoría que se refiere a una cuestión presentada o revelada de forma adecuada en los estados financieros

---

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

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

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

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)4; 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

---

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

comunicación con los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A18)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Relación entre los párrafos de énfasis y las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría (Ref: Apartado 2, 8(b))

A1. Las cuestiones clave de la auditoría se definen en la NIA 701 como aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual. Las cuestiones clave de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, las cuales comprenden hallazgos significativos de la auditoría de los estados financieros del periodo actual[5]. La comunicación de las cuestiones clave de la auditoría proporciona información adicional a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros para facilitarles la comprensión de aquellas cuestiones que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros auditados y puede ayudar a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros a conocer la entidad y las áreas de los estados financieros auditados en las que la dirección aplica juicios significativos. Cuando es aplicable la NIA 701, la utilización de párrafos de énfasis no sustituye la descripción individualizada de las cuestiones clave de la auditoría.

A2. Las cuestiones que se consideran cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 también pueden ser, a juicio del auditor, fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros. En esos casos, al comunicar la cuestión como cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, es posible que el auditor quiera destacar o llamar más la atención sobre su importancia dentro del contexto. El auditor puede hacerlo resaltando dicha cuestión frente a otras en la sección "Cuestiones clave de la auditoría" (por ejemplo, situándola en primer lugar) o mediante la inclusión de información adicional en la descripción de la cuestión clave de la auditoría para señalar la importancia de la cuestión para que los usuarios comprendan los estados financieros.

A3. Puede existir una cuestión que no se considera una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 (es decir, porque no ha requerido atención significativa del auditor), pero que, a juicio del auditor, es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros (por ejemplo, un hecho posterior al cierre). Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión de ese tipo, la cuestión se incluye en un párrafo de énfasis en el informe de auditoría de conformidad con esta NIA.

Circunstancias en las que puede ser necesario un párrafo de énfasis (Ref: Apartados 4, 8)

A4. En el Anexo 1 se identifican las NIA que contienen requerimientos específicos que obligan al auditor a incluir párrafos de énfasis en el informe de auditoría en determinadas circunstancias. Ejemplos de estas circunstancias son:

- Cuando un marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias fuera inaceptable salvo por el hecho de que es impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias.
- Para advertir a los usuarios de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.
- Cuando, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y el auditor emite un informe de auditoría nuevo o rectificado (es decir, hechos posteriores al cierre)[6].

---

[5] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 16

[6] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 12(b) y 16

A5. Ejemplos de circunstancias en las que el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de énfasis son:

- La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
- Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría[7].
- La aplicación anticipada (cuando se permita), antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tenga un efecto material sobre los estados financieros.
- Una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

A6. No obstante, el uso generalizado de los párrafos de énfasis puede disminuir la eficacia de la comunicación del auditor acerca de este tipo de cuestiones.

Introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría (Ref: Apartado 9)

A7. La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:

(a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada) cuando lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría;

(b) información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o que es necesaria por algún otro motivo para lograr la presentación fiel; o

(c) informar de conformidad con la NIA 570 (Revisada) [8] cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.

A8. Los apartados A16–A17 proporcionan más orientaciones acerca de la ubicación de párrafos de énfasis en determinadas circunstancias.

Párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: Apartados 10-11)

Situaciones en las cuales puede ser necesario un párrafo sobre otras cuestiones

Relevante para que los usuarios comprendan la auditoría

A9. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor se comunique con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y del momento de realización de la auditoría planificados, lo que incluye comunicar acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor[9]. 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.

A10. En la circunstancia poco frecuente de que el auditor no pueda renunciar a un encargo, a

---

7 NIA 560, apartado 6

8 NIA 570 (Revisada), apartados 22 -23

9 NIA 260 (Revisada), apartado 15

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[10], el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría para explicar las razones por las que no le es posible renunciar al encargo.

Relevante para que los usuarios comprendan las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría

A11. Disposiciones legales o reglamentarias o las prácticas generalmente aceptadas de una determinada jurisdicción pueden requerir o permitir al auditor dar más detalle sobre cuestiones que proporcionan una explicación adicional sobre las responsabilidades del auditor en la auditoría de los estados financieros, o sobre el informe de auditoría. Cuando la sección "Otras cuestiones" incluya más de una cuestión que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, puede resultar conveniente utilizar subtítulos distintos para cada cuestión.

A12. Un párrafo sobre otras cuestiones no trata de las circunstancias en las que el auditor tiene otras responsabilidades de información adicionales a la responsabilidad del auditor establecida por las NIA (véase la sección de la NIA 700 (Revisada) [11] "Otras responsabilidades de información"), o en las que se ha solicitado al auditor que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una opinión sobre cuestiones específicas.

Emisión de un informe sobre más de un conjunto de estados financieros

A13. Una entidad puede preparar un conjunto de estados financieros de conformidad con un marco de información con fines generales (por ejemplo, el marco nacional) y otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales (por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera), así como encargar al auditor que informe sobre ambos conjuntos de estados financieros. Si el auditor ha determinado que los marcos son aceptables en las respectivas circunstancias, puede incluir un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría, indicando que la misma entidad ha preparado otro conjunto de estados financieros de conformidad con otro marco de información con fines generales y que el auditor ha emitido un informe sobre dichos estados financieros.

Restricción a la distribución o utilización del informe de auditoría

A14. Estados financieros preparados para un fin específico pueden prepararse de conformidad con un marco de información con fines generales porque los usuarios a quienes se destinan han determinado que dichos estados financieros con fines generales satisfacen sus necesidades de información financiera. Puesto que el informe de auditoría va destinado a usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario en estas circunstancias incluir un párrafo sobre otras cuestiones, señalando que el informe de auditoría va dirigido únicamente a los usuarios a los que se destina y no debe distribuirse a terceros o ser utilizado por éstos.

Introducción de párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría

A15. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en los estados financieros. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione, por ejemplo, normas de ética aplicables a la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones

---

[10] Véase el apartado 13(b)(ii) de la NIA 705 (Revisada) para mayor información sobre esta circunstancia.

[11] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 43-44

tampoco incluye la información que se exige a la dirección que proporcione.

Ubicación de los párrafos de énfasis y de los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría (Ref: Apartados 9, 11)

A16. La ubicación de un párrafo de énfasis o de un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría depende de la naturaleza de la información que se va a comunicar, y del juicio del auditor sobre la significatividad relativa de dicha información para los usuarios a quienes se destina en comparación con otros elementos sobre los que se debe informar de conformidad con la NIA 700 (Revisada). Por ejemplo:

Párrafos de énfasis

- Cuando el párrafo de énfasis está relacionado con el marco de información financiera aplicable, incluidas las circunstancias en las que el auditor determina que el marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias sería inaceptable en cualquier otra circunstancia[12], 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.

A17. En el Anexo 3 se muestra un ejemplo de la relación entre la sección "Cuestiones clave de la auditoría", un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones cuando los tres están presentes en el informe de auditoría. El ejemplo de informe del Anexo 4 incluye un párrafo de énfasis en un informe de auditoría para una entidad que no es una entidad cotizada que contiene una opinión con salvedades y cuando no se han comunicado cuestiones clave de la auditoría.

---

[12] Por ejemplo, como lo requiere la NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado 19, y la NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, apartado 14.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

A18. La comunicación requerida por el apartado 12 permite a los responsables del gobierno de la entidad conocer la naturaleza de las cuestiones específicas que el auditor tiene intención de destacar en el informe de auditoría, y, en su caso, les proporciona la oportunidad de obtener del auditor aclaraciones adicionales. Cuando la inclusión en el informe de auditoría de un párrafo sobre otras cuestiones referido a una cuestión en particular sea recurrente en cada uno de los sucesivos encargos, el auditor podrá considerar que es innecesario repetir la comunicación en cada encargo, salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

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, *Información comparativa- Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos* – apartados 13 y 14, 16 - 17 y 19

Anexo 3
(Ref: Apartado A17)

Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente que contiene una sección de cuestiones clave de la auditoría, un párrafo de énfasis y un párrafo sobre otras cuestiones

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600[1])**.
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (un marco de información financiera con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría se ha producido un incendio en las instalaciones de producción de la entidad que ha sido revelado como un hecho posterior al cierre. A juicio del auditor, la cuestión es tan importante que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. La cuestión no ha requerido atención significativa del auditor en la auditoría de los estados financieros del periodo actual.**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.**
- **Se presentan cifras comparativas y los estados financieros correspondientes al periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor. Las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor hacer referencia al informe de auditoría del auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor ha decidido hacerlo.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

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

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[2]

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 e*xpresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis[3]

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).]

---

[2] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

[3] Como se indica en el apartado A16, un párrafo de énfasis se puede presentar bien justo antes o después de la sección "Cuestiones clave de la auditoría" basándose en el juicio del auditor con respecto a la significatividad relativa de la información que se incluye en el párrafo de énfasis.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[4]

[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*]

[4] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Anexo 4

(Ref: Apartado A8)

Ejemplo de un informe de auditoría emitido por un auditor independiente con una opinión con salvedades debido al incumplimiento del marco de información financiera aplicable y que contiene un párrafo de énfasis

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600[1]).**
- **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[1]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Los valores negociables a corto plazo de la Sociedad están valorados en el estado de situación financiera en xxx. La dirección no ha actualizado estos valores a valor de mercado sino que, en su lugar, los ha registrado al coste, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Los registros de la Sociedad indican que, si la dirección hubiera actualizado los valores negociables a valor de mercado, la Sociedad habría reconocido unas pérdidas no realizadas de xxx en el estado del resultado global del ejercicio. El valor registrado de los valores negociables en el estado de situación financiera se habría reducido por el mismo importe a 31 de diciembre de 20X1, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto se habrían reducido en xxx, xxx, y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Párrafo de énfasis – Efectos de un incendio

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, que describe los efectos de un incendio en las instalaciones de producción de la Sociedad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[2]

[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).]

---

[1] El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

[2] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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 710

INFORMACIÓN COMPARATIVA CIFRAS CORRESPONDIENTES DE PERIODOS ANTERIORES Y ESTADOS FINANCIEROS COMPARATIVOS

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

CONTENIDO

Apartados

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Naturaleza de la información comparativa 2-3

Fecha de entrada en vigor 4

Objetivos 5

Definiciones 6

Requerimientos

Procedimientos de auditoría 7-9

Informe de auditoría..... 10-19

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría A1

Informe de auditoría.....A2-A13

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 710, *Información comparativa- Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor o no fueron auditados, los requerimientos y las orientaciones de la NIA 510[1] con respecto a los saldos de apertura también son de aplicación.

Naturaleza de la información comparativa

2. La naturaleza de la información comparativa que se presenta en los estados financieros de una entidad depende de los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Existen dos enfoques generales diferentes de las responsabilidades del auditor de dar cuenta de dicha información comparativa: cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos. El enfoque que debe adoptarse a menudo viene establecido por las disposiciones legales o reglamentarias, pero también puede especificarse en los términos del encargo.

3. Las diferencias esenciales entre dichos enfoques en el informe de auditoría son las siguientes:

   (a) en el caso de cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere únicamente al periodo actual; mientras que

   (b) en el caso de estados financieros comparativos, la opinión del auditor se refiere a cada periodo para el que se presentan estados financieros.

   Esta NIA trata de forma separada de los requerimientos que debe cumplir el informe de auditoría en relación con cada enfoque.

Fecha de entrada en vigor

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

Objetivos

5. Los objetivos del auditor son:

   (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros se presenta, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable relativos a la información comparativa; y

   (b) emitir un informe de conformidad con las responsabilidades del auditor.

Definiciones

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

   (a) Información comparativa – Importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

   (b) Cifras correspondientes de periodos anteriores – Información comparativa consistente en importes e información revelada del periodo anterior que se incluyen como parte integrante de los estados financieros del periodo actual, con el objetivo de que se interpreten exclusivamente en relación con los importes e información

---

[1] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*

revelada del periodo actual (denominados "cifras del periodo actual"). El grado de detalle de los importes y de las revelaciones comparativas presentadas depende principalmente de su relevancia respecto a las cifras del periodo actual.

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

A efectos de esta NIA, las referencias al "periodo anterior" deben interpretarse como "periodos anteriores" cuando la información comparativa incluya importes e información a revelar de más de un periodo.

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[2]. 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[3], 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

---

[2] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*, apartados 14 -17

[3] NIA 580, *Manifestaciones escritas*, apartado 14

fundamento de la opinión modificada del informe de auditoría, el auditor:

(a) se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras correspondientes de periodos anteriores en la descripción de la cuestión que origina la opinión modificada cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean materiales; o

(b) en los demás casos, explicará que la opinión de auditoría es una opinión modificada debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes a periodos anteriores. (Ref: Apartados A3–A5)

12. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada, y las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes de periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros. (Ref: Apartado A6)

Estados financieros del periodo anterior auditados por un auditor predecesor

13. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor referirse al informe de auditoría del auditor predecesor en lo que respecta a las cifras correspondientes de periodos anteriores y el auditor decide hacerlo, señalará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría:

(a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por el auditor predecesor;

(b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y

(c) la fecha de dicho informe. (Ref: Apartado A7)

Estados financieros del periodo anterior no auditados

14. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. (Ref: Apartado A8)[4]

Estados financieros comparativos

15. Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión de auditoría. (Ref: Apartados A9–A10)

16. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que previamente se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión en un párrafo sobre otras cuestiones de acuerdo con la NIA 706 (Revisada)[5]. (Ref: Apartado A11)

---

[4] NIA 510, apartado 6

[5] NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 8

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[6], y solicitará que se informe al auditor predecesor. Si se modifican los estados financieros del periodo anterior, y el auditor predecesor acepta emitir un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior modificados, el auditor se referirá en su informe únicamente al periodo actual. (Ref: Apartado A12)

Estados financieros del periodo anterior no auditados

19. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones que los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual. (Ref: Apartado A13)[7]

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Procedimientos de auditoría

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 9)

A1. En el caso de estados financieros comparativos, se solicitan manifestaciones escritas para todos los periodos a los que se refiere la opinión del auditor, ya que la dirección necesita reafirmar que las manifestaciones escritas, previamente realizadas, con respecto al periodo anterior siguen siendo adecuadas. En el caso de cifras correspondientes de periodos anteriores, las manifestaciones escritas se solicitan únicamente en relación con los estados financieros del periodo actual, ya que la opinión del auditor se refiere 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.

---

6 NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 13

7 NIA 510, apartado 6

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 reglamentarias no prohíban al auditor referirse al informe de dicho auditor predecesor en lo relativo a las cifras correspondientes de periodos anteriores.

Estados financieros del periodo anterior no auditados (Ref: Apartado 14)

A8. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura, está obligado por la NIA 705 (Revisada)[8] a expresar una opinión con salvedades o a denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre los estados financieros, según corresponda, de conformidad con la NIA 705 (Revisada). Si el auditor encontrara dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afectan materialmente a los estados financieros del ejercicio actual, puede determinar que se trata de una cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[9].

---

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

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

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.

Anexo

(Ref: Apartados A5, A7, A10)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente

Ejemplo 1 – Cifras correspondientes de periodos anteriores

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600[1]).**
- **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[2], en relación con los estados financieros.**
- **El informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades.**
- **La cuestión que originó la opinión modificada no ha sido resuelta.**
- **Los efectos, o posibles efectos, de dicha cuestión sobre las cifras del periodo actual son materiales y requieren que se exprese una opinión modificada con respecto a las cifras del periodo actual.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[3].**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

---

[1] NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

[2] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*

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

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[1]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Este es el resultado de una decisión tomada por la dirección al comienzo del ejercicio anterior y que originó nuestra opinión de auditoría con salvedades sobre los estados financieros relativos a dicho ejercicio. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados[2]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)*[3] *– véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)*.]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

---

1 El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

2 En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

[*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 – 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[4]

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 e*xpresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Debido a que fuimos nombrados auditores de la Sociedad durante 20X0, no pudimos presenciar el recuento físico de las existencias al inicio del ejercicio ni hemos podido satisfacernos por medios alternativos de las cantidades de existencias. Puesto que las existencias iniciales influyen en la determinación del resultado de las operaciones, no hemos podido determinar si hubiese sido necesario realizar ajustes en el resultado de las operaciones y en las reservas iniciales por ganancias acumuladas correspondientes a 20X0. Nuestra opinión de auditoría sobre los estados financieros correspondientes al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X0, consecuentemente, fue una opinión modificada. Nuestra opinión sobre los estados financieros del periodo actual también es una opinión modificada debido al posible efecto de este hecho sobre la comparabilidad entre los datos del periodo actual y las cifras correspondientes de periodos anteriores.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[5]

[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*

---

4 El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

5 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[*Fecha*]

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[6]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría.

Otra cuestión

Los estados financieros de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X0 fueron auditados por otro auditor que expresó una opinión no modificada (favorable) sobre dichos estados financieros el 31 de marzo de 20X1.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

[*Informe de conformidad con los requerimientos de información de la NIA 720 (Revisada) – véase Ejemplo 1 del Anexo 2 de la NIA 720 (Revisada)*[7].]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[8]

[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*]

---

6 El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

7 NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

8 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

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[9]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden los estados de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, los estados del resultado global, los estados de cambios en el patrimonio neto y los estados de flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 y 20X0, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes a los ejercicios terminados en dichas fechas, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Tal como se comenta en la nota explicativa X de los estados financieros, no se ha registrado amortización alguna en los estados financieros, lo que constituye un incumplimiento de las NIIF. Sobre la base de un método de amortización lineal y una tasa anual del 5% para edificios y del 20% para equipos, las pérdidas del ejercicio deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0, el inmovilizado material debe reducirse por la amortización acumulada de xxx en 20X1 y xxx en 20X0, y las pérdidas acumuladas deben incrementarse en xxx en 20X1 y xxx en 20X0.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[10]

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)*.]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

---

9 El subtítulo "Informe sobre la auditoría de los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios".

10 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 720 (REVISADA)

RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR CON RESPECTO A OTRA INFORMACIÓN

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-9

Fecha de entrada en vigor 10

Objetivos 11

Definiciones 12

Requerimientos

Obtención de la otra información 13

Lectura y consideración de la otra información 14–15

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información 16

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información 17–19

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno 20

Informe 21-24

Documentación 25

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones A1–A10

Obtención de la otra información A11–A22

Lectura y consideración de la otra información A23–A38

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información A39–A43

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información A44–A50

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno A51

Informe A52–A59

Anexo 1: Ejemplos de cantidades o de otros elementos que pueden figurar en la otra información

Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente en relación con otra información

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.*

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor con respecto a otra información, tanto financiera como no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente), incluida en el informe anual de una entidad. El informe anual de una entidad puede consistir en un solo documento o en un conjunto de documentos que tienen el mismo propósito.

2. Esta NIA está redactada en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor independiente. En consecuencia, los objetivos del auditor en esta NIA se deben interpretar en el contexto de los objetivos globales del auditor enumerados en el apartado 11 de la NIA 200[1]. Los requerimientos de la NIA están diseñados para permitir al auditor alcanzar los objetivos especificados en las NIA y, en consecuencia, los objetivos globales del auditor. La opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, y esta NIA no requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más allá de la que se requiere para formarse una opinión sobre los estados financieros.

3. Esta NIA requiere que el auditor lea y considere la otra información porque la existencia de una incongruencia material entre otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede indicar que existe una incorrección material en los estados financieros o en la otra información, lo que puede menoscabar la credibilidad tanto de los estados financieros como del informe de auditoría correspondiente. Esas incorrecciones materiales también pueden influir de manera inadecuada en las decisiones económicas de los usuarios para quienes se prepara el informe de auditoría.

4. Esta NIA también puede ayudar al auditor en el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables[2] que establecen que debe evitar asociarse deliberadamente con información que estime que contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error, declaraciones o información proporcionadas de manera negligente o que omite u oculta información requerida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error.

5. La otra información puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de las cantidades u otras partidas que figuran en los estados financieros y de otras cantidades u otros elementos sobre los que el auditor ha obtenido conocimiento en el transcurso de la auditoría. La otra información también puede incluir otras cuestiones.

6. Las responsabilidades del auditor en relación con otra información (distinta de las correspondientes responsabilidades de informar) son aplicables con independencia de si el auditor obtiene la otra información antes o después de la fecha del informe de auditoría.

7. Esta NIA no se aplica a:

   (a) anuncios preliminares de información financiera o

   (b) documentos de ofertas de valores, incluidos los folletos.

8. Las responsabilidades del auditor según esta NIA no constituyen un encargo que proporciona un grado de seguridad sobre otra información ni imponen al auditor la obligación de obtener un grado de seguridad acerca de la otra información.

9. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden imponer al auditor obligaciones adicionales en relación con otra información que quedan fuera del alcance de esta NIA.

---

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

[2] *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), apartado R111.2

Fecha de entrada en vigor

10. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

11. Una vez que ha leído y considerado la otra información, los objetivos del auditor son:

    (a) considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros;

    (b) considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría;

    (c) responder de manera adecuada cuando el auditor detecta que parece que existan dichas incongruencias materiales o cuando llegue a su conocimiento, de cualquier otro modo, que parece que la otra información contiene una incorrección material y

    (d) informar de conformidad con esta NIA.

Definiciones

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

    (a) Informe anual – Documento o conjunto de documentos, preparado habitualmente con periodicidad anual por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad de conformidad con disposiciones legales, reglamentarias o con la costumbre, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financiera tal como se expone en los estados financieros. El informe anual contiene o acompaña a los estados financieros y al informe de auditoría correspondiente y habitualmente incluye información sobre el desarrollo de las actividades de la entidad, sus perspectivas de futuro y sus riesgos e incertidumbres, una declaración del órgano de gobierno de la entidad e informes sobre cuestiones de gobierno. (Ref: Apartados A1–A5)

    (b) Incorrección en la otra información – Existe una incorrección en la otra información cuando la otra información está incorrectamente expresada o induce a error de algún otro modo (lo que incluye cuando omite u oculta información necesaria para entender adecuadamente una cuestión revelada en la otra información). (Ref: Apartados A6–A7)

    (c) Otra información – Información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad. (Ref: Apartados A8–A10)

Requerimientos

Obtención de la otra información

13. El auditor: (Ref: Apartados A11–A22)

    (a) determinará, mediante discusiones con la dirección, el documento o los documentos que comprende el informe anual y el modo y momento en que la entidad prevé publicarlos;

    (b) dispondrá lo necesario con la dirección para obtener oportunamente y, si fuera posible, antes de la fecha del informe de auditoría, la versión final del documento o documentos que comprende el informe anual; y

    (c) cuando alguno o todos los documentos indicados en (a) no vayan a estar disponibles

hasta después de la fecha del informe de auditoría, solicitará a la dirección manifestaciones escritas de que se le proporcionará la versión final del documento o documentos cuando esté disponible y antes de ser publicada por la entidad, con el fin de que el auditor pueda aplicar los procedimientos requeridos por esta NIA. (Ref: Apartado A22)

Lectura y consideración de la otra información

14. El auditor leerá la otra información y, al hacerlo: (Ref: Apartados A23–A24)

    (a) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros. Como base de esta consideración y para evaluar su congruencia, el auditor comparará cantidades u otros elementos seleccionados de la otra información (que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros) con esas cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros y (Ref: Apartados A25–A29)

    (b) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, en el contexto de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones que se han alcanzado en la auditoría. (Ref: Apartados A30–A36)

15. Al leer y considerar la otra información de conformidad con el apartado 14, el auditor se mantendrá atento a la presencia de indicios de que parecen existir incorrecciones materiales en la otra información que no está relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. (Ref: Apartados A24, A37–A38)

Respuesta cuando parece que existe una incongruencia material o una incorrección material en otra información

16. Si el auditor detecta que parece que existe una incongruencia material (o llega a su conocimiento que parece que existe una incorrección material en la otra información), discutirá la cuestión con la dirección y, si es necesario, aplicará otros procedimientos para concluir si: (Ref: Apartados A39–A43)

    (a) existe una incorrección material en la otra información;

    (b) existe una incorrección material en los estados financieros o

    (c) el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información

17. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información, solicitará a la dirección que corrija la otra información. Si la dirección:

    (a) acepta hacerlo, el auditor determinará que la corrección se ha realizado o,

    (b) rehúsa hacerlo, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión y solicitará que se realice la corrección.

18. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría y la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor adoptará todas las medidas adecuadas, incluido: (Ref: Apartado A44)

    (a) la consideración de las implicaciones para el informe de auditoría y comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad acerca del modo en que el auditor prevé tratar la incorrección material en el informe de auditoría (véase el apartado 22(e)(ii)) o (Ref: Apartado A45)

    (b) la renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo

permiten. (Ref: Apartados A46–A47)

19. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría:

    (a) si se corrige la otra información, aplicará los procedimientos necesarios en función de las circunstancias o, (Ref: Apartado A48)

    (b) si la otra información no es corregida después de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor adoptará todas las medidas adecuadas teniendo en cuenta sus derechos y obligaciones legales, para intentar que se llame la atención de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría sobre la incorrección material no corregida. (Ref: Apartados A49–A50)

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno

20. Si, como resultado de la aplicación de los procedimientos de los apartados 14-15, el auditor concluye que existe una incorrección material en los estados financieros o que debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno, el auditor responderá de manera adecuada de conformidad con las otras NIA. (Ref: Apartado A51)

Informe

21. El informe de auditoría incluirá una sección titulada “Otra información", u otro título adecuado, cuando, en la fecha del informe de auditoría:

    (a) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada, el auditor haya obtenido, o espere obtener, la otra información o,

    (b) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada, el auditor haya obtenido toda o parte de la otra información. (Ref: Apartado A52)

22. Cuando el informe de auditoría deba incluir una sección de otra información de conformidad con el apartado 21, dicha sección incluirá: (Ref: Apartado A53)

    (a) una declaración de que la dirección es responsable de la otra información;

    (b) la identificación de:

        (i) en su caso, otra información obtenida por el auditor antes de la fecha del informe de auditoría y,

        (ii) en el caso de una auditoría de los estados financieros de una entidad cotizada, otra información, en su caso, que se espera obtener después de la fecha del informe de auditoría;

    (c) una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y, en consecuencia, de que el auditor no expresa (o no expresará) ninguna opinión ni ninguna otra forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta;

    (d) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información según se requiere en esta NIA; y

    (e) cuando se haya obtenido otra información antes de la fecha del informe de auditoría:

        (i) una declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar al respecto o

        (ii) si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que describa la incorrección material no corregida en la otra información.

23. Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o desfavorable (adversa) de

conformidad con la NIA 705 (Revisada)[3], el auditor considerará las implicaciones de la cuestión que originó la opinión modificada en la declaración requerida en el apartado 22(e). (Ref: Apartados A54–A58)

Informe prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias

24. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen al auditor que se refiera a la otra información en el informe de auditoría utilizando un determinado formato o redacción, el informe de auditoría se referirá a las Normas Internacionales de Auditoría sólo si incluye, como mínimo: (Ref: Apartado A59)

    (a) la identificación de la otra información que haya obtenido el auditor antes de la fecha del informe de auditoría;

    (b) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la otra información y

    (c) una declaración explícita que trate del resultado del trabajo del auditor para este fin.

Documentación

25. Al cumplir los requerimientos de la NIA 230[4] según se aplica a la presente NIA, el auditor incluirá en la documentación de auditoría:

    (a) la documentación de los procedimientos aplicados de conformidad con esta NIA y

    (b) la versión final de la otra información sobre la que el auditor realizó el trabajo que requiere esta NIA.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definiciones

Informe anual (Ref: Apartado 12(a))

A1. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre definan, para las entidades de una jurisdicción concreta, el contenido del informe anual y el título que se le ha de dar; sin embargo, el nombre y el contenido pueden variar de una jurisdicción a otra.

A2. El informe anual se prepara habitualmente con periodicidad anual. Sin embargo, cuando los estados financieros sometidos a auditoría se preparan con una periodicidad inferior o superior al año, también se puede preparar un informe anual que cubra el mismo periodo que los estados financieros.

A3. En algunos casos, es posible que el informe anual de la entidad sea un único documento y se denomine "Informe anual" o tenga algún otro título. En otros casos, las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre pueden obligar a la entidad a proporcionar a los propietarios (o a otros interesados similares) información sobre las operaciones de la entidad y sobre sus resultados y su situación financieros como se exponen en los estados financieros (es decir, un informe anual), mediante un único documento o a través de dos o más documentos separados que, en conjunto, tienen el mismo propósito. Por ejemplo, dependiendo de las disposiciones legales, reglamentarias o la costumbre de una determinada jurisdicción, uno o varios de los siguientes documentos pueden formar parte del informe anual:

- Informe de gestión, comentario de la dirección o informes de revisión de la explotación y financiera o similares realizados por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo, un informe de los administradores).

---

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

[4] NIA 230, *Documentación de auditoría*, apartados 8–11

- 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[5]. 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.

---

[5] Por ejemplo, la Norma Internacional de Información Financiera 7 (NIIF), *Instrumentos financieros: Información a revelar*, permite que determinada información a revelar requerida por las NIIF figure bien en los estados financieros o se incorpore mediante una referencia cruzada de los estados financieros a algún otro estado, tal como un informe de gestión o un informe de riesgos, que esté a disposición de los usuarios de los estados financieros, en los mismos términos y simultáneamente.

- Cuando se haya producido un cambio de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.
- Cuando se espere obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

A15. Cuando sea necesario que los responsables del gobierno de la entidad aprueben la otra información antes de su publicación por la entidad, la versión final de dicha otra información es la que haya sido aprobada por los responsables del gobierno de la entidad para su publicación.

A16. En algunos casos, es posible que el informe anual de la entidad sea un único documento que se deba publicar, de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias o con la práctica de información de la entidad, poco después del cierre del ejercicio de tal forma que esté disponible para el auditor antes de la fecha del informe de auditoría. En otros casos, puede ocurrir que dicho documento no se tenga que publicar hasta un momento posterior o cuando lo decida la entidad. También puede haber circunstancias en las que el informe anual de la entidad sea un conjunto de documentos, cada uno de los cuales esté sujeto a diferentes requerimientos o prácticas de información de la entidad con respecto al momento de su publicación.

A17. Puede haber circunstancias en las que, a la fecha del informe de auditoría, la entidad esté considerando desarrollar un documento que es posible que vaya a formar parte del informe anual de la entidad (por ejemplo, un informe voluntario para los interesados) pero la dirección no puede confirmar al auditor el propósito o el momento de realización de dicho documento. Si el auditor no puede asegurarse del propósito o del momento de realización de dicho documento, no se considera otra información a los efectos de esta NIA.

A18. La obtención de la otra información de manera oportuna antes de la fecha del informe de auditoría permite que se realice cualquier modificación que se considere necesaria de los estados financieros, del informe de auditoría o de la otra información antes de su publicación. La carta de encargo[6] 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[7].

A22. La NIA 580[8] 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

---

6 NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*, apartado A24

7 NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*

8 NIA 580, *Manifestaciones escritas*

los 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[9], 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[10], el socio del encargo debe responsabilizarse de la dirección, supervisión y realización del encargo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. En el contexto de esta NIA, los factores que se pueden tener en cuenta para determinar los miembros del equipo del encargo que tratarán los requerimientos de los apartados 14–15, incluyen:

- La experiencia de los miembros del equipo del encargo.
- Si los miembros del equipo del encargo a los que se asignarán las tareas tienen el conocimiento requerido obtenido en la auditoría para identificar las incongruencias entre la otra información y ese conocimiento.
- El grado de juicio necesario para satisfacer los requerimientos de los apartados 14–15. Por ejemplo, la aplicación de procedimientos para evaluar la congruencia de cantidades en la otra información que deben coincidir con cantidades en los estados financieros puede ser realizada por miembros del equipo del encargo con menos experiencia.
- Si, en el caso de la auditoría de un grupo, es necesario indagar ante el auditor de un componente al tratar la otra información relacionada con ese componente.

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros (Ref: Apartado 14(a))

A25. La otra información puede incluir cantidades u otros elementos que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas en los estados financieros. Algunos ejemplos de esas cantidades u otros elementos son:

- Tablas, cuadros o gráficos que contienen extractos de los estados financieros.
- Información revelada que proporciona un mayor grado de detalle acerca de un saldo o cuenta mostrados en los estados financieros, tales como, "De los ingresos de 20X1, XXX millones fueron generados por el producto X e YYY millones por el producto Y."

---

[9] NIA 200, apartado 15

[10] NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*, apartado 15(a)

- Descripciones de los resultados, tales como, "Los gastos totales de Investigación y Desarrollo fueron de XXX en 20X1."

A26. Para evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados, no es necesario que el auditor compare todas las cantidades u otros elementos de la otra información que deberían ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de otras cantidades u otras partidas de los estados financieros con las mismas cantidades u otras partidas de los estados financieros.

A27. La selección de las cantidades u otros elementos que se van a comparar es una cuestión de juicio profesional. Son factores relevantes para este juicio:

- La significatividad de la cantidad u otro elemento en el contexto en el que se presenta, que puede afectar a la importancia que los usuarios otorgarían a la cantidad u otro elemento (por ejemplo, un ratio o cantidad clave).
- Si es cuantitativo, la dimensión relativa de la cantidad comparada con cuentas o partidas de los estados financieros o de la otra información con la que están relacionados.
- La sensibilidad de la cantidad u otro elemento concreto en la otra información, por ejemplo, pagos basados en acciones para la alta dirección.

A28. La determinación de la naturaleza y extensión de los procedimientos para cumplir el requerimiento del apartado 14(a) es una cuestión de juicio profesional, teniendo en cuenta que las responsabilidades del auditor según esta NIA no constituyen un encargo de que proporcione un grado de seguridad sobre otra información ni imponen una obligación de obtener seguridad alguna acerca de la otra información. Algunos ejemplos de dichos procedimientos son:

- En el caso de información que se pretende que sea igual que la información en los estados financieros, comparar la información con los estados financieros.
- En el caso de información que se pretende que transmita el mismo significado que información revelada en los estados financieros, comparar las palabras utilizadas y considerar la significatividad de las diferencias en la redacción y si esas diferencias transmiten distintos significados.
- Obtener de la dirección una conciliación entre la cantidad que figura en la otra información y los estados financieros y:
  - comparar las partidas de conciliación con los estados financieros y con la otra información y
  - comprobar la exactitud aritmética de la conciliación.

A29. Evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados en la otra información con los estados financieros comprende, cuando sea aplicable teniendo en cuenta la naturaleza de la otra información, su modo de presentación comparado con el de los estados financieros.

Consideración de si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (Ref: Apartado 14(b))

A30. La otra información puede comprender cantidades u otros elementos relacionados con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría (distintos de los que se mencionan en el apartado 14(a)). Algunos ejemplos de esas cantidades o elementos son:

- Información revelada sobre el número de unidades producidas o un cuadro en el que se resume dicha producción por zona geográfica.
- Una declaración de que "La compañía ha lanzado los productos X e Y a lo largo del ejercicio".

- Un resumen de la localización de las principales operaciones de la entidad, como "el principal centro de operaciones de la entidad es el país X y también opera en los países Y y Z".

A31. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría incluye el conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad obtenido de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[11]. La NIA 315 (Revisada 2019) establece el conocimiento que debe obtener el auditor, que incluye cuestiones como el conocimiento de:

(a) la estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio, incluido el grado en que el modelo de negocio integra el uso de TI;

(b) factores sectoriales y normativos relevantes, así como otros factores externos y

(c) las medidas relevantes utilizadas, interna y externamente, para valorar el resultado financiero de la entidad.

A32. El conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría también puede incluir cuestiones de naturaleza prospectiva. Entre esas cuestiones pueden estar, por ejemplo, perspectivas de negocio y flujos de efectivo futuros que el auditor tuvo en cuenta al evaluar las hipótesis utilizadas por la dirección en la realización de pruebas sobre el deterioro de activos inmateriales como el fondo de comercio, o al valorar la evaluación realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

A33. Al considerar si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría, el auditor se puede centrar en aquellas cuestiones de la otra información que tienen la importancia suficiente para que una incorrección en la otra información en relación con dicha cuestión pudiera ser material.

A34. En relación con muchas cuestiones en la otra información, el recuerdo que tenga el auditor de la evidencia de auditoría obtenida y de las conclusiones alcanzadas puede ser suficiente para permitirle considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. Cuanta más experiencia tenga y cuanto más familiarizado esté con los aspectos clave de la auditoría, mayor será la probabilidad de que el recuerdo que tiene el auditor de las cuestiones significativas sea suficiente. Por ejemplo, es posible que el auditor pueda detectar si existe una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por él en la auditoría a partir de su recuerdo de las discusiones mantenidas con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad o de los hallazgos resultantes de los procedimientos aplicados durante la realización de la auditoría, como la lectura y consideración de las actas del consejo, sin que sea necesario adoptar medidas adicionales.

A35. El auditor puede determinar que remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan es adecuado como base para determinar si existe una incongruencia material. Por ejemplo:

- 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

[11] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartados 19 27

esos detalles para apoyar su recuerdo.

A36. Remitirse a la documentación de auditoría pertinente o indagar ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan y, en tal caso, el grado en que debe hacerlo es una cuestión de juicio profesional del auditor. Sin embargo, puede que no sea necesario que el auditor se remita a la documentación de auditoría pertinente o indague ante los miembros del equipo del encargo o los auditores de los componentes que correspondan, en relación con alguna cuestión incluida en la otra información.

Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información (Ref: Apartado 15)

A37. Otra información puede incluir discusiones de cuestiones no relacionadas con los estados financieros y también puede ir más allá que el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría. Por ejemplo, la otra información puede incluir declaraciones sobre las emisiones de gases de efecto invernadero de la entidad.

A38. Mantenerse atento a la presencia de otros indicios de que parece que existe una incorrección material en la otra información no relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría puede facilitar al auditor el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables que establecen que debe evitar asociarse deliberadamente con información que estime que contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error, una declaración proporcionada de manera negligente o que omite u oculta información requerida de forma que la otra información induce a error[12]. 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.

---

[12] Código de ética del IESBA, apartado R111.2

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;
- considerar las implicaciones para el informe de auditoría, por ejemplo, si debe describir las circunstancias cuando la dirección impone una limitación; o
- la renuncia a la auditoría si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en la otra información obtenida antes de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 18)

A44. Las medidas que tome el auditor si la otra información no se corrige después de comunicar con los responsables del gobierno de la entidad son una cuestión de juicio profesional. El auditor puede tener en cuenta si el fundamento de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad para no realizar la corrección plantea dudas acerca de la integridad u honestidad de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad, como, por ejemplo, cuando el auditor tiene sospechas de que exista intención de inducir a error. El auditor también puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico. En algunos casos, es posible que las disposiciones legales, reglamentarias u otras normas profesionales obliguen al auditor a comunicar la cuestión a un regulador o al organismo profesional pertinente.

Implicaciones para el informe (Ref: Apartado 18(a))

A45. En circunstancias poco frecuentes, puede ser adecuada una denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros cuando la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas dudas sobre la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad como para poner en tela de juicio la fiabilidad de la evidencia de auditoría en general.

Renuncia al encargo (Ref: Apartado 18(b))

A46. Renunciar al encargo, cuando las disposiciones legales o reglamentarias así lo permiten, puede ser adecuado cuando las circunstancias en las que se produce la negativa ante la solicitud de corregir la incorrección material en la otra información puede generar tantas dudas sobre la integridad de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad como para poner en tela de juicio la fiabilidad de las manifestaciones obtenidas de ellos

durante la realización de la auditoría.

Consideraciones específicas para entidades del sector público (Ref: Apartado 18(b))

A47. En el sector público, puede no ser posible renunciar al encargo. En esos casos, el auditor puede emitir un informe dirigido al poder legislativo con los detalles de la cuestión o puede tomar otras medidas adecuadas.

Respuesta cuando el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 19)

A48. Si el auditor concluye que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría y dicha incorrección material ha sido corregida, los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias incluyen determinar que la corrección se ha realizado (de conformidad con el apartado 17(a)) y pueden incluir revisar las medidas que ha tomado la dirección para comunicarse con las personas que hubieran recibido la otra información, si ya se había publicado, para informarlas de la modificación.

A49. Si los responsables del gobierno de la entidad rehúsan modificar la otra información, tomar las medidas adecuadas para intentar que la incorrección no corregida se ponga en conocimiento de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría requiere el ejercicio de juicio profesional y puede verse afectado por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables en la jurisdicción. En consecuencia, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico sobre sus derechos y obligaciones.

A50. Cuando permanezca sin corregir una incorrección material en la otra información, las medidas adecuadas que puede tomar el auditor para intentar que la incorrección no corregida se ponga en conocimiento de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría, cuando lo permiten las disposiciones legales o reglamentarias incluyen, por ejemplo:

- Proporcionar a la dirección un nuevo informe de auditoría o un informe de auditoría corregido que incluya una sección modificada de conformidad con el apartado 22 y solicitar a la dirección que proporcione dicho informe nuevo o corregido a los usuarios para los que se prepara. Al hacerlo, es posible que el auditor deba tener en cuenta el efecto, en su caso, sobre la fecha del informe nuevo o corregido, considerando los requerimientos de las NIA o de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. El auditor también puede revisar las medidas que ha tomado la dirección para proporcionar el informe de auditoría nuevo o corregido a esos usuarios;
- llamar la atención de los usuarios para los que se prepara el informe de auditoría sobre la incorrección material en la otra información (por ejemplo, tratando la cuestión en una junta general de accionistas);
- comunicarse con un regulador o con el organismo profesional pertinente con respecto a la incorrección material no corregida o
- considerar las implicaciones para la continuidad del encargo (véase también el apartado A46).

Respuesta cuando existe una incorrección material en los estados financieros o cuando el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno (Ref: Apartado 20)

A51. Al leer y considerar la otra información, puede llegar al conocimiento del auditor nueva información que tenga implicaciones en:

- Su conocimiento de la entidad y de su entorno, del marco de información financiera y del sistema de control interno de la entidad y, por lo tanto, puede indicar la necesidad de revisar la valoración del riesgo por parte del auditor[13].

[13] NIA 315 (Revisada 2019), apartados 19-26 y 37

- 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[14].
- La responsabilidad que tiene el auditor en relación con los hechos posteriores al cierre[15].

Informe (Ref: Apartados 21-24)

A52. En el caso de una auditoría de estados financieros de una entidad distinta de una entidad cotizada, el auditor podría considerar que es adecuado identificar en su informe de auditoría otra información que espera obtener después de la fecha del mismo con el fin de proporcionar mayor transparencia sobre la otra información que es objeto de la responsabilidad del auditor según esta NIA. El auditor puede considerarlo adecuado, por ejemplo, cuando la dirección le puede manifestar que esa otra información se publicará después de la fecha del informe de auditoría.

Ejemplos de informes (Ref: Apartados 21-22)

A53. En el Anexo 2 se incluyen ejemplos de la sección "Otra información" del informe de auditoría.

Implicaciones para el informe cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) (Ref: Apartado 23)

A54. Puede ocurrir que una opinión de auditoría con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) no influya en la declaración requerida por el apartado 22(e) si la cuestión que ha ocasionado la modificación de la opinión del auditor no se incluye o no se trata de ningún otro modo en la otra información y la cuestión no afecta a ninguna parte de la otra información. Por ejemplo, una opinión con salvedades sobre los estados financieros por no revelar la remuneración de los administradores según lo requiere el marco de información financiera aplicable puede no tener ninguna implicación para la información que requiere esta NIA. En otras circunstancias, pueden existir implicaciones para dicha información, como se describe en los apartados A55–A58.

Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros

A55. En circunstancias en las que el auditor exprese una opinión con salvedades, se puede considerar si en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros.

Opinión con salvedades debida a una limitación al alcance

A56. Cuando se produzca una limitación al alcance con respecto a una partida material de los estados financieros, el auditor no habrá obtenido evidencia suficiente y adecuada en relación con dicha cuestión. En dichas circunstancias, es posible que el auditor no pueda concluir sobre si las cantidades u otros elementos de la otra información relacionados con esta cuestión originan una incorrección material en la otra información. En consecuencia, puede resultar necesario que el auditor modifique la declaración que requiere el apartado 22(e) para comunicar la imposibilidad de considerar la descripción de la cuestión realizada por la dirección en la otra información en relación con la que el auditor ha emitido una opinión modificada sobre los estados financieros como se explica en el párrafo de fundamento de la opinión con salvedades. No obstante, el auditor está obligado a informar de cualquier otra incorrección material que haya detectado en la otra información que no haya sido corregida.

---

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

[15] NIA 560, apartados 10 y 14

Opinión desfavorable (adversa)

A57. Una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros relacionada con un hecho concreto descrito en el párrafo de fundamento de la opinión desfavorable (adversa) no justifica la omisión de la descripción en el informe de auditoría de otras incorrecciones materiales en la otra información detectadas por el auditor de conformidad con el apartado 22(e)(ii). Cuando el auditor haya emitido una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros, es posible que el auditor deba modificar de manera adecuada la declaración requerida por el apartado 22(e) por ejemplo, para indicar que en la otra información también existe una incorrección material por la misma cuestión o por una cuestión relacionada con la que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros.

Denegación (abstención) de opinión

A58. Cuando el auditor exprese una denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros, proporcionar más detalles acerca de la auditoría, así como una sección que trate de la otra información, puede oscurecer la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros en su conjunto. En consecuencia, en esas circunstancias, como requiere la NIA 705 (Revisada), el informe de auditoría no contiene ninguna sección que trate de los requerimientos de información de la presente NIA.

Informe prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado 24)

A59. La NIA 200[16] explica que el auditor puede estar obligado a cumplir requerimientos legales o reglamentarios adicionales a la NIA. En este caso, el auditor puede verse obligado a utilizar un formato o redacción concretos del informe de auditoría diferente al que se describe en esta NIA. Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. Cuando las diferencias entre los requerimientos legales o reglamentarios con respecto a la otra información y esta NIA se refieren sólo al formato y a la redacción en el informe de auditoría y, como mínimo, cada uno de los elementos identificados en el apartado 24 están incluidos en el informe de auditoría, este puede hacer referencia a las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, en dichas circunstancias se considera que el auditor ha cumplido los requerimientos de esta NIA, aun cuando el formato y la redacción utilizados en el informe de auditoría sean los que establecen los requerimientos legales o reglamentarios.

[16] NIA 200, apartado A60

Anexo 1

(Ref: Apartados 14, A8)

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 emitidos por un auditor independiente en relación con otra información

- Ejemplo 1: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información.
- Ejemplo 2: Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Ejemplo 3: Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Ejemplo 4: Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor no ha obtenido ninguna otra información antes de la fecha del informe de auditoría pero espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.
- Ejemplo 5: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y ha concluido que existe una incorrección material en la otra información.
- Ejemplo 6: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material en los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.
- Ejemplo 7: Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.

Ejemplo 1 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600[1]).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)**[2].
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701**[3].
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y no ha detectado ninguna incorrección material en ella.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

---

1 NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)*

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

3 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*. Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[4]

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**[5]

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[6] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[7], 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

---

4 El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

5 Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

6 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

7 Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

informar a este respecto.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[8]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada)*[9] *– véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)*.]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada)*.]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*][10].]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

---

8 En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

10 El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

Ejemplo 2 – Informe de auditoría de una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros[11]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección[12] es responsable de la otra información. La otra información comprende el informe X[13] (pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente), que obtuvimos antes de la fecha de este informe de auditoría, y el informe Y, del que se espera que dispondremos después de dicha fecha.

Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ni expresaremos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información que identificamos más arriba y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.

Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado sobre la otra información que obtuvimos antes

---

[11] El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

[12] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[13] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

de la fecha de este informe de auditoría, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. No tenemos nada de lo que informar a este respecto.

[Cuando leamos y consideremos el informe Y, si concluimos que contiene una incorrección material, estamos obligados a comunicar la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad y [*describir las medidas a tomar en la jurisdicción*].[14]]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[15]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*][16].

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

---

[14] Este párrafo adicional puede ser útil cuando el auditor ha detectado una incorrección material no corregida en la otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría y tiene una obligación legal de tomar medidas concretas en respuesta.

[15] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[16] El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

Ejemplo 3 – Informe de auditoría de una entidad que no es una entidad cotizada, con una opinión no modificada (favorable) cuando el auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha identificado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha obtenido parte de la otra información antes de la fecha del informe de auditoría, no ha detectado ninguna incorrección material en la otra información y espera obtener otra información después de la fecha del informe de auditoría.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección[17] 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[18], 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[19]

[*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*]

---

17 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

18 Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

19 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

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[20]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*]

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección[21] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[22], 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.

---

[20] El subtítulo “Informe sobre la auditoría de los estados financieros” no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios”.

[21] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[22] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

[Cuando leamos y consideremos el informe X, si concluimos que contiene una incorrección material, estamos obligados a comunicar la cuestión a los responsables del gobierno de la entidad y [*describir las medidas a tomar en la jurisdicción*].[23]]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[24]

[*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*]

---

[23] Este párrafo adicional puede ser útil cuando el auditor ha detectado una incorrección material no corregida en la otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría y tiene una obligación legal de tomar medidas concretas en respuesta.

[24] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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[25] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[26], pero no incluye los estados financieros ni nuestro informe de auditoría correspondiente.]

Nuestra opinión sobre los estados financieros no cubre la otra información y no expresamos ninguna forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta.

En relación con nuestra auditoría de los estados financieros, nuestra responsabilidad es leer la otra información y, al hacerlo, considerar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros o el conocimiento obtenido por nosotros en la auditoría o si parece que existe una incorrección material en la otra información por algún otro motivo.

Si, basándonos en el trabajo que hemos realizado, concluimos que existe una incorrección material en esta otra información, estamos obligados a informar de ello. Como describimos a continuación, hemos concluido que existe una incorrección material en la otra información.

[*Descripción de la incorrección material en la otra información*]

[Cuestiones clave de la auditoría[27]

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

---

[25] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[26] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

[27] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

relación con los estados financieros[28]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).*]

[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*][29].]

[*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*]

[28] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[29] El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

Ejemplo 6 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión con salvedades cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y existe una limitación al alcance con respecto a un elemento material en los estados financieros consolidados que también afecta a la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.**
- **El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales pero no generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión con salvedades sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.**
- **Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión con salvedades* de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados* de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Otra información [u otro título si es adecuado, como "Información distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente"]

La dirección[30] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[31], 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

---

[30] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[31] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

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[32]

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[33]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).*]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).*]

[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*][34].]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

---

[32] Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

[33] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[34] El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

Ejemplo 7 – Informe de auditoría de cualquier entidad, cotizada o no, con una opinión desfavorable (adversa) cuando el auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de cualquier entidad, cotizada o no, preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de un grupo (es decir, es aplicable la NIA 600).**
- **Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.**
- **Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)).**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El auditor ha obtenido toda la otra información antes de la fecha del informe de auditoría y la cuestión que origina la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros consolidados también afecta a la otra información.**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.**
- **Las disposiciones legales o reglamentarias no imponen al auditor otras responsabilidades de información.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión desfavorable (adversa) de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o n*o 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[35] es responsable de la otra información. La otra información comprende la [información incluida en el informe X[36], 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

[35] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[36] Se puede utilizar una descripción más concreta de la otra información, como "el informe de gestión y la declaración del presidente", para identificar la otra información.

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[37]

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[38]

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).*]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[*Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).*]

[El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*][39].]

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*]

[*Fecha*]

---

37 Se requiere una sección separada de cuestiones clave de la auditoría sólo en el caso de entidades cotizadas.

38 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

39 El nombre del socio del encargo se incluye en el informe de auditoría de las auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas salvo que, en circunstancias poco frecuentes, se pueda esperar razonablemente que dicha revelación pueda originar una amenaza significativa para la seguridad personal (véase NIA 700 (Revisada), apartado 46).

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 800 (REVISADA) CONSIDERACIONES ESPECIALES – AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS DE CONFORMIDAD CON UN MARCO DE INFORMACIÓN CON FINES ESPECÍFICOS

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-3

Fecha de entrada en vigor 4

Objetivo 5

Definiciones 6-7

Requerimientos

Consideraciones para la aceptación del encargo 8

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría 9–10

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe 11–14

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de marco de información con fines específicos A1–A4

Consideraciones para la aceptación del encargo A5–A8

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría A9–A12

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe A13–A21

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 800 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros. La presente NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas NIA a una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

2. La presente NIA está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. La NIA 805 (Revisada)[1] trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

3. Esta NIA no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser aplicables en las circunstancias del encargo.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

5. El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, es tratar de manera adecuada las consideraciones especiales que son aplicables con respecto a:

   (a) la aceptación del encargo;

   (b) la planificación y la ejecución de dicho encargo; y

   (c) la formación de una opinión y el informe sobre los estados financieros.

Definiciones

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

   (a) Estados financieros con fines específicos – Estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos. (Ref: Apartado A4)

   (b) Marco de información con fines específicos – Un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de información financiera puede ser un marco de imagen fiel o un marco de cumplimiento[2]. (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.

---

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

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

Requerimientos

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aceptabilidad del marco de información financiera

8. La NIA 210 requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los estados financieros[3]. 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[4]. En la planificación y en la realización de una auditoría de estados financieros con fines específicos, el auditor determinará si la aplicación de las NIA requiere consideraciones especiales teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A9–A12)

10. La NIA 315 (Revisada 2019) requiere que el auditor obtenga conocimiento de la selección y de la aplicación de las políticas contables, por parte de la entidad[5]. En el caso de unos estados financieros preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el auditor obtendrá conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la dirección para la preparación de dichos estados financieros. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable hubiera producido una diferencia material en la información presentada en los estados financieros.

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

11. Para formarse una opinión y emitir el informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada)[6]. (Ref: Apartados A13–A19)

Descripción del marco de información financiera aplicable.

12. La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor evalúe si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable[7]. 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

---

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

4 NIA 200, apartado 18

5 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado 19(b)

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

7 NIA 700 (Revisada), apartado 15

(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 dirección[8] en relación con los estados financieros también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias.

Advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

14. El informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe de auditoría de que los estados financieros se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. (Ref: Apartados A20–A21)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Definición de marco de información con fines específicos (Ref: Apartado 6)

A1. Los siguientes son ejemplos de marcos de información con fines específicos:

- contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad;
- contabilización con criterio de caja de la información sobre flujos de efectivo que tenga que preparar una entidad para sus acreedores;
- las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador; o
- las disposiciones sobre información financiera de un contrato, tal como una emisión de obligaciones, un contrato de préstamo o una subvención.

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

[8] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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[9].

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aceptabilidad del marco de información financiera (Ref: Apartado 8)

A5. En el caso de estados financieros con fines específicos, las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe son un factor clave para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado en la preparación de los estados financieros.

A6. El marco de información financiera aplicable puede abarcar las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para promulgar normas sobre estados financieros con fines específicos. En este caso, se presumirá que estas normas son aceptables para dicha finalidad si el organismo sigue un proceso establecido y transparente, en el que haya una deliberación y en el que se tengan en cuenta los puntos de vista de interesados relevantes. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir el marco de información financiera que debe utilizar la dirección para la preparación de estados financieros con fines específicos de un determinado tipo de entidad. Por ejemplo, un regulador puede establecer disposiciones de información financiera para cumplir los requerimientos de dicho regulador. Salvo indicación en contrario, se presume que dicho marco de información financiera es aceptable para los estados financieros con fines específicos preparados por dichas entidades.

A7. Cuando las normas de información financiera mencionadas en el apartado A6 son complementadas por requerimientos legales o reglamentarios, la NIA 210 requiere que el auditor determine si existen conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos adicionales, y prescribe las medidas que debe tomar el auditor en el caso de que existan dichos conflictos[10].

A8. El marco de información financiera aplicable puede abarcar las disposiciones sobre información financiera de un contrato, o fuentes distintas de las descritas en los apartados A6 y A7. En este caso, para determinar la aceptabilidad del marco de información financiera en las circunstancias del encargo, es necesario considerar si el marco presenta los atributos que muestran habitualmente los marcos de información financiera aceptables tal como se describen en el Anexo 2 de la NIA 210. En el caso de un marco de información con fines específicos, la importancia relativa para un determinado encargo de cada uno de los atributos de los que disponen normalmente los marcos de información financiera aplicables es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo, el vendedor y el comprador pueden haber acordado que para sus necesidades son adecuadas unas estimaciones muy prudentes de las correcciones valorativas de cuentas incobrables, con la finalidad de establecer el valor del patrimonio neto de una entidad en la fecha de su venta, aunque dicha información financiera no sea neutral cuando se compara con información financiera preparada de conformidad con un marco de información con fines generales.

---

[9] NIA 200, apartado 13(f)

[10] NIA 210, apartado 18

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría (Ref: Apartado 9)

A9. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros y (b) todas las NIA aplicables a la auditoría. También exige que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de una NIA salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y la condición no 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[11].

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 conjunto[12]. Sin embargo, en el caso de la auditoría de estados financieros con fines específicos, dichos juicios se basan en la consideración de las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe.

A11. En el caso de estados financieros con fines específicos, tales como los preparados de conformidad con los requerimientos de un contrato, la dirección puede acordar con los usuarios a quienes se destina el informe, un umbral por debajo del cual las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría no serán corregidas o ajustadas. La existencia de dicho umbral no exime al auditor del requerimiento de determinar la importancia relativa de conformidad con la NIA 320 con fines de planificación y ejecución de la auditoría de los estados financieros con fines específicos.

A12. La NIA 260 (Revisada) requiere que el auditor determine la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones[13]. 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[14]. Cuando la entidad prepara, además, un conjunto completo de estados financieros con fines generales, la persona o personas responsables de la supervisión de la preparación de los estados financieros con fines específicos pueden no ser los mismos que los responsables del gobierno de la entidad encargados de la supervisión de la preparación de dichos estados financieros con fines generales.

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe (Ref: Apartado 11)

A13. El Anexo de esta NIA contiene ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos. Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre estados financieros con fines específicos (véanse, por ejemplo, los anexos de la NIA 700 (Revisada), la NIA 705 (Revisada)[15], la NIA 570 (Revisada)[16], la NIA 720 (Revisada)[17] y de la NIA 706 (Revisada)[18].

---

11 NIA 200, apartados 14, 18 y 22-23

12 NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*, apartado 2

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

14 NIA 260 (Revisada), apartado A8

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

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

17 NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*

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

Aplicación de la NIA 700 (Revisada) cuando se emite un informe de auditoría sobre estados financieros con fines específicos.

A14. En el apartado 11 de esta NIA se explica que al auditor se le requiere aplicar la NIA 700 (Revisada) para formarse una opinión y emitir el informe de auditoría sobre estados financieros con fines específicos. Al hacerlo, al auditor también se le requiere que aplique los requerimientos sobre informes incluidos en otras NIA y puede considerar útiles los aspectos tratados en los apartados A15 - A19 siguientes.

Empresa en funcionamiento

A15. Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que el principio contable de empresa en funcionamiento sea aplicable (por ejemplo, en determinadas jurisdicciones el principio contable de empresa en funcionamiento no es aplicable en el caso de algunos estados financieros elaborados con criterios fiscales)[19]. Dependiendo del marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de los estados financieros con fines específicos, la descripción de las responsabilidades de la dirección[20] con relación a la Empresa en funcionamiento puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor[21] 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[22] 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[23].

Otra información

A17. La NIA 720 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información. En el contexto de esta NIA, los informes que contienen o acompañan a los estados financieros con fines específicos, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados similares) información acerca de cuestiones que se presentan en dichos estados financieros, se han de considerar informes anuales a los efectos de la NIA 720 (Revisada). En el caso de estados financieros preparados utilizando un marco de información financiera con fines específicos, el término "interesados similares" incluye los usuarios concretos cuya necesidad de información se satisface a través del diseño del marco con fines específicos utilizado para preparar los estados financieros con fines específicos. Cuando el auditor determina que la entidad tiene previsto emitir uno de estos informes, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) son aplicables a la auditoría de los estados financieros con fines específicos.

Nombre del socio del encargo

---

19 NIA 570 (Revisada), apartado 2

20 Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A48.

21 Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b) (iv).

22 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

23 NIA 700 (Revisada), apartado 31

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[24]. El auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría o puede decidir hacerlo por algún otro motivo cuando emite un informe sobre estados financieros con fines específicos de entidades distintas de las entidades cotizadas.

Inclusión de una referencia al informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros con fines generales.

A19. El auditor puede estimar adecuado referirse, en un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría sobre los estados financieros con fines específicos, al informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros con fines generales o a una cuestión o cuestiones sobre las que se informa en el mismo (véase NIA 706 (Revisada)[25]). Por ejemplo, el auditor puede considerar adecuado referirse en el informe de auditoría sobre los estados financieros con fines específicos a una sección de Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento incluida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros con fines generales.

Advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos (Ref: Apartado 14)

A20. Los estados financieros con fines específicos pueden ser utilizados con propósitos distintos de aquéllos a los que estaban destinados. Por ejemplo, un regulador puede requerir que determinadas entidades hagan públicos los estados financieros con fines específicos. Con el fin de evitar malentendidos, el auditor, mediante la inclusión de un párrafo de énfasis, advierte a los usuarios del informe de auditoría de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines. La NIA 706 (Revisada) requiere que este párrafo se incluya en una sección separada del informe de auditoría con un título adecuado que incluya el término "énfasis"[26].

Restricción a la distribución o a la utilización (Ref: Apartado 14)

A21. Además de la advertencia requerida por el apartado 14, el auditor puede considerar adecuado indicar que el informe de auditoría está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Dependiendo de las disposiciones legales y reglamentarias de cada jurisdicción, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de auditoría. En estas 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).

---

[24] Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 45 y A56 - A58.

[25] Véase la NIA 706 (Revisada), apartados 10-11.

[26] Véase el apartado 9(a) de la NIA 706 (Revisada).

Anexo

(Ref: Apartado A14)

Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos

- Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).
- Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).
- Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

- **Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).**
- **Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:**
- **Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (es decir, un marco de información con fines específicos). La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.**
- **No se ha emitido un informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros con fines generales.**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **Se restringen la distribución y la utilización del informe de auditoría.**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo.**
- **El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).**
- **Los responsables de la supervisión del proceso de información financiera son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos de la Sociedad para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Z del contrato de fecha 1 de enero de 20X1 entre la Sociedad y la sociedad DEF ("el contrato").

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis -Base contable y restricción a la distribución y a la utilización

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la Sociedad cumplir con las disposiciones de información financiera del contrato anteriormente mencionado. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a la Sociedad y a la sociedad DEF, y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de la Sociedad y de la sociedad DEF. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[1]

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

[1] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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.
- 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[2].
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

---

[2] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

[*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.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1 y el estado de resultados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos de la Sociedad para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [*descripción de la legislación de impuestos sobre beneficios aplicable*] de la Jurisdicción X.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis -Base contable y restricción a la distribución

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para facilitar a los socios de la Sociedad la preparación de sus declaraciones individuales del impuesto sobre beneficios. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a la Sociedad y a sus socios y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de la Sociedad o de sus socios. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[3]

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

[3] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.
- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad4.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

---

[4] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

[*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 (Revisada). La información revelada en los estados financieros sobre la incertidumbre material es adecuada.**
- **No se restringen la distribución ni la utilización del informe de auditoría.**
- **El auditor está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.**
- **El párrafo sobre otras cuestiones se refiere al hecho de que el auditor también ha emitido un informe de auditoría sobre estados financieros preparados por la sociedad ABC para el mismo periodo de conformidad con un marco de información con fines generales.**
- **El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).**
- **Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.**
- **Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.**

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[A los accionistas de la Sociedad ABC o al destinatario que corresponda]

Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (*de*) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Y de la Norma Z.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [*jurisdicción*] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Párrafo de énfasis – Base contable

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la Sociedad cumplir los requerimientos del Regulador DEF. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento

Llamamos la atención sobre la Nota 6 de los estados financieros que indica que la Sociedad ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo corriente de la Sociedad excedía a sus activos totales en YYY. Como se menciona en la Nota 6, estos hechos o condiciones, junto con otras cuestiones expuestas en la Nota 6, indican la existencia de una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701*].

Otra cuestión

La Sociedad ha preparado por separado unos estados financieros para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, sobre los que emitimos un informe de auditoría por separado, con fecha 31 de marzo de 20X2, dirigido a los accionistas de la Sociedad.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros[5]

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[6], y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la Sociedad.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.
Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- 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.

---

5 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

6 Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Y de la Norma Z y del …".

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la Sociedad7.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del periodo actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma.

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor*] [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[*Fecha*]

---

7 Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de los estados financieros.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 805 (REVISADA)

CONSIDERACIONES ESPECIALES - AUDITORÍAS DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO O DE UN ELEMENTO, CUENTA O PARTIDA ESPECÍFICOS DE UN ESTADO FINANCIERO.

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1-3

Fecha de entrada en vigor 4

Objetivo 5

Definiciones 6

Requerimientos

Consideraciones para la aceptación del encargo 7–9

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría 10

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe 11-17

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA A1–A4

Consideraciones para la aceptación del encargo A5–A9

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría A10–A15

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe A16–A28

Anexo 1: Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.

Anexo 2: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 805 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) de la serie 100-700 son de aplicación a la auditoría de estados financieros y, cuando se aplican a la auditoría de otra información financiera histórica, se deben adaptar a las circunstancias, según corresponda. Esta NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de dichas Normas Internacionales de Auditoría a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero. El estado financiero o el elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información con fines generales o con fines específicos. Si se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos, también es de aplicación a la auditoría la NIA 800 (Revisada)[1]. (Ref: Apartados A1–A4)

2. Esta NIA no es de aplicación al informe del auditor de un componente que se emita como resultado del trabajo realizado sobre la información financiera de un componente, a petición del equipo del encargo del grupo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo. (Véase la NIA 600[2]).

3. Esta NIA no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

Fecha de entrada en vigor

4. Esta NIA es aplicable a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016. En el caso de auditorías de un solo estado financiero o de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero a una determinada fecha, esta NIA es aplicable a la auditoría de dicha información preparada a una fecha a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivo

5. El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, es tratar adecuadamente las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a:

   (a) la aceptación del encargo;

   (b) la planificación y la ejecución de dicho encargo; y

   (c) la formación de una opinión y el informe sobre el estado financiero o sobre el elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

Definiciones

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

   (a) "Elemento de un estado financiero” o “elemento” significa un “elemento, cuenta o partida de un estado financiero”;

   (b) "Normas Internacionales de Información Financiera" se refiere a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad; y

   (c) Un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero comprende la correspondiente información a revelar. La correspondiente

---

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

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

información a revelar, normalmente, incluye información explicativa o descriptiva relevante para el estado financiero. (Ref: Apartado A2)

Requerimientos

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA

7. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría[3]. 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[4]. 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[5]. En el caso de una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor considerará si la forma prevista de la opinión es adecuada, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartados A8–A9)

Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

10. La NIA 200 establece que las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias[6,7]. En la planificación y en la realización de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el auditor adaptará todas las NIA aplicables a la auditoría en la medida en que lo requieran las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A10–A15)

Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

11. Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero, el auditor aplicará los requerimientos de la

---

3 NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*, apartado 18

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

5 NIA 210, apartado 10(e)

6 NIA 200, apartado 2

7 En el Apartado 13(f) de la NIA 200 se explica que el término "estados financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

NIA 700 (Revisada)[8] y, cuando sea aplicable, de la NIA 800 (Revisada) adaptados, según corresponda, a las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A16–A22)

Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de dichos estados financieros

12. Si el auditor acepta un encargo para emitir un informe sobre un solo estado financiero, o sobre un elemento específico de un estado financiero, al mismo tiempo que para auditar el conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor expresará una opinión por separado para cada encargo.

13. El estado financiero auditado o el elemento específico auditado de un estado financiero pueden hacerse públicos a la vez que el conjunto completo de estados financieros auditados de la entidad. Si el auditor concluye que la presentación del estado financiero o del elemento específico de un estado financiero no los distingue suficientemente del conjunto completo de estados financieros, el auditor solicitará a la dirección que rectifique la presentación. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 15 y 16, el auditor también diferenciará la opinión sobre un solo estado financiero o sobre el elemento específico de un estado financiero, de la opinión sobre el conjunto completo de estados financieros. El auditor no emitirá el informe de auditoría que contenga la opinión sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero hasta que no se haya satisfecho de la diferenciación.

    Consideración de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente.

14. Si el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye:

    (a) una opinión modificada de conformidad con la NIA 705 (Revisada)9;

    (b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[10];

    (c) una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[11];

    (d) la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[12] o

    (e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[13];

    el auditor considerará las implicaciones que, en su caso, tienen estas cuestiones en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de dichos estados financieros y en el correspondiente informe de auditoría. (Ref: Apartados A23–A27)

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

15. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre el conjunto completo de estados

---

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

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

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

11 NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartado 22

12 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, apartado 13

13 NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*, apartado 22(e)(ii)

financieros de la entidad, la NIA 705 (Revisada) no permite al auditor la inclusión en el mismo informe de auditoría de una opinión no modificada sobre un solo estado financiero que forme parte de dichos estados financieros o sobre un elemento específico de dichos estados financieros[14]. Esto se debe a que una opinión no modificada sería contradictoria con la opinión desfavorable (adversa) o con la denegación (abstención) de opinión sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto. (Ref: Apartado A28)

16. Si el auditor concluye que es necesario expresar una opinión desfavorable (adversa) o denegar la opinión (abstenerse de opinar) sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, en su conjunto, pero, en el contexto de una auditoría separada sobre un elemento específico de dichos estados financieros, el auditor considera, sin embargo, que resulta apropiado expresar una opinión no modificada sobre dicho elemento, sólo lo hará si:

    (a) las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben;

    (b) la opinión se expresa en un informe de auditoría que no se publica conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión; y

    (c) el elemento no constituye una parte importante del conjunto completo de estados financieros de la entidad.

17. El auditor no expresará una opinión no modificada sobre un estado financiero que forme parte de un conjunto completo de estados financieros si ha expresado una opinión desfavorable o ha denegado la opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Esto es así incluso cuando no se publique el informe de auditoría sobre un solo estado financiero conjuntamente con el informe de auditoría que contiene la opinión desfavorable o la denegación de opinión. Esto se debe a que se considera que un solo estado financiero constituye una parte importante de dichos estados financieros.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIA (Ref: Apartados 1, 6(c))

A1. En la NIA 200 se define el término "información financiera histórica" como información relativa a una entidad determinada, expresada en términos financieros y obtenida principalmente del sistema contable de la entidad, acerca de hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo anteriores o de condiciones o circunstancias económicas de fechas anteriores[15].

A2. En la NIA 200 se define el término "estados financieros" como una "presentación estructurada de información financiera histórica, que incluye información a revelar, cuya finalidad es la de informar sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o sobre los cambios registrados en ellos en un periodo de tiempo, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. El término "estados financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable, pero también puede referirse a un solo estado financiero. La información a revelar comprende información explicativa o descriptiva expuesta según se requiera, se permita expresamente o de otro modo, por el marco de información financiera aplicable, en el cuerpo de un estado financiero o en las notas o incluida en el mismo a través de referencia cruzada[16]. Como se indica en el apartado 6(c), la referencia a un solo estado financiero o a un elemento

[14] NIA 705 (Revisada), apartado 15

[15] NIA 200, apartado 13(g)

[16] NIA 200, apartado 13(f)

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[17]. 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)[18].

Consideraciones para la aceptación del encargo

Aplicación de las NIA (Ref: Apartado 7)

A5. La NIA 200 requiere que el auditor cumpla (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros y (b) todas las NIA aplicables a la auditoría. También exige que el auditor cumpla cada uno de los requerimientos de una NIA salvo que, en las circunstancias de la auditoría, no sea aplicable la totalidad de la NIA o el requerimiento no sea aplicable porque incluya una condición y la condición no concurra. En circunstancias excepcionales, el auditor puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIA mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento[19].

A6. El cumplimiento de los requerimientos de las NIA aplicables a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero puede no ser factible cuando el auditor no haya sido también contratado para auditar el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En estos casos, a menudo, el auditor no tiene el mismo conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su control interno, que tiene un auditor que también audita el conjunto completo de los estados financieros de la entidad. El auditor tampoco tiene la evidencia de auditoría sobre la calidad general de los registros contables u otra información contable que se consigue en una auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, el auditor puede necesitar evidencia adicional para corroborar la evidencia de auditoría obtenida de los registros contables. En el caso de una auditoría de un elemento específico de un estado financiero, algunas NIA requieren un trabajo de auditoría que puede resultar desproporcionado con respecto al elemento que se audita. Por ejemplo, aunque, posiblemente, los requerimientos de la NIA 570 (Revisada) sean aplicables a las circunstancias de la auditoría de un documento contable de cuentas a cobrar, puede no ser factible el cumplimiento de dichos requerimientos debido al esfuerzo de auditoría que se requiere. Si el auditor concluye que es posible que no sea factible la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, el auditor puede discutir con la dirección la viabilidad de otro tipo de encargo.

Aceptabilidad del marco de información financiera (Ref: Apartado 8)

A7. Un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero puede haber sido preparado de conformidad con un marco de información financiera aplicable, que esté basado en un marco de información financiera establecido por una organización emisora de normas autorizada o reconocida que emite normas para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las NIIF). En este caso, la determinación de la aceptabilidad del marco de información financiera aplicable puede implicar considerar si dicho marco incluye todos los requerimientos del marco sobre el que se basa que sean

---

17 NIA 200, apartado 2

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

19 NIA 200, apartados 14, 18 y 22-23

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[20]. De conformidad con la NIA 700 (Revisada)[21]:

(a) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, en la opinión del auditor, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases que se indican a continuación:

(i) los estados financieros presentan fielmente, en todos los aspectos materiales de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

(ii) los estados financieros, expresan la imagen fiel de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; y

(b) cuando exprese una opinión no modificada sobre un conjunto completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, en la opinión del auditor se manifestará que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

A9. En el caso de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, el marco de información financiera puede no abordar, de forma explícita, la presentación del estado financiero o del elemento específico del estado financiero. Este puede ser el caso, cuando el marco de información financiera aplicable esté basado en un marco de información financiera establecido por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para la preparación de un conjunto completo de estados financieros (por ejemplo, las NIIF). En consecuencia, el auditor considera si la forma prevista de la opinión es adecuada teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable. Entre los factores que pueden afectar a la consideración del auditor sobre la utilización de las frases "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales" o "expresa la imagen fiel", se incluyen los siguientes:

- Si el marco de información financiera aplicable está o no limitado, de forma explícita o implícita, a la preparación de un conjunto completo de estados financieros.
- Si un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero:
  - Cumplirá, totalmente, cada uno de los requerimientos del marco aplicables a dicho estado financiero en particular o a ese elemento, y si la presentación del estado financiero o del elemento específico del estado financiero incluyen la correspondiente información a revelar.
  - Proporcionará información a revelar adicional a la que el marco requiere específicamente o, en circunstancias excepcionales, no cumplirá un requerimiento del marco, en el caso de que sea necesario lograr la presentación fiel.

La decisión del auditor con respecto a la forma prevista de la opinión es una cuestión de juicio profesional. Puede verse afectada por el hecho de que sea o no generalmente aceptada en esa determinada jurisdicción la utilización de las frases "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales", o "expresa la imagen fiel", en la opinión del auditor sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero preparados de conformidad con un marco

---

[20] NIA 200, apartado 8

[21] NIA 700 (Revisada), apartados 25-26

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[22], la NIA 550[23] 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[24]. 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[25]. 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[26] o de un elemento específico de un estado financiero, han de adaptarse en la medida que las circunstancias lo requieran. Por ejemplo, las manifestaciones escritas de la dirección sobre el conjunto completo de estados financieros se sustituyen por manifestaciones escritas sobre la presentación del estado financiero o del elemento, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

A13. Las cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros pueden tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento de un estado financiero (véase apartado 14). Cuando se planifique y se realice la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero junto con la auditoría del conjunto completo de estados financieros de la entidad, el auditor puede utilizar para la auditoría del estado financiero o del elemento, la evidencia de auditoría obtenida en la auditoría del conjunto completo de los estados financieros de la entidad. No obstante, las NIA requieren que el auditor planifique y ejecute la auditoría del estado financiero o del elemento para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar la opinión sobre el estado financiero o sobre el elemento.

A14. Los distintos estados financieros que conforman el conjunto completo de estados financieros, y muchos de los elementos específicos de dichos estados financieros, incluida la información a revelar, están interrelacionados. En consecuencia, cuando se 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

---

22 NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*

23 NIA 550, *Partes vinculadas*

24 NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartado 11

25 NIA 260 (Revisada), apartados 10(b), 13, A1 (tercer punto), A2 y A8

26 NIA 200, apartado 2

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[27]. En el caso de la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, es importante que el estado financiero o que el elemento, teniendo en cuenta el marco de información financiera aplicable, revelen la información que permita a los usuarios a quienes se destina el informe, entender la información contenida en el estado financiero o en el elemento, así como el efecto de las transacciones y de los hechos materiales sobre la información contenida en el estado financiero o en el elemento.

A17. En el Anexo 2 se muestran ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero. Otros ejemplos de informes de auditoría pueden ser aplicables para emitir informes de auditoría sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero (véanse, por ejemplo, los anexos de la NIA 700 (Revisada), la NIA 705 (Revisada), la NIA 570 (Revisada), la NIA 720 (Revisada) y de la NIA 706 (Revisada).

Aplicación de la NIA 700 (Revisada) cuando se informa sobre un solo estado financiero y sobre un elemento específico de un estado financiero.

A18. En el apartado 11 de esta NIA se explica que el auditor está obligado a aplicar los requerimientos de la NIA 700 (Revisada), adaptados según corresponda a las circunstancias del encargo, para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero. Al hacerlo, al auditor también se le requiere que aplique los requerimientos sobre informes incluidos en otras NIA, adaptados según corresponda a las circunstancias del encargo, y puede considerar útiles los aspectos tratados en los apartados A19-A21 siguientes.

Empresa en funcionamiento

A19. Dependiendo del marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero, la descripción en el informe de auditoría de las responsabilidades de la dirección[28] con relación a la Empresa en funcionamiento puede tener que adaptarse según sea necesario. La descripción de las responsabilidades del auditor[29] 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[30]. 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

---

27 NIA 700 (Revisada), apartado 13(e)

28 Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 34(b) y A48.

29 Véase la NIA 700 (Revisada), apartado 39(b)(iv).

30 NIA 700 (Revisada), apartado 30

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[31].

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[32]. El auditor puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a incluir el nombre del socio del encargo en el informe de auditoría o puede decidir hacerlo por algún otro motivo cuando emite un informe sobre un solo estado financiero o un elemento específico de un estado financiero de entidades distintas de las entidades cotizadas.

Informes sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad y sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero (Ref: Apartado 14)

Consideración de las implicaciones de determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero y en el informe de auditoría correspondiente

A23. El apartado 14 requiere que el auditor tenga en cuenta las implicaciones que, en su caso, tienen determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros en la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento específico de un estado financiero y en el correspondiente informe de auditoría. Considerar si una cuestión incluida en el informe de auditoría de un conjunto completo de estados financieros es relevante en el contexto de un encargo para informar sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un informe financiero conlleva la aplicación del juicio profesional.

A24. Entre los factores que pueden ser relevantes al considerar dichas implicaciones están:

- La naturaleza de la cuestión o de las cuestiones que se describen en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros y el grado en que se relacionan con lo que se incluye en el estado financiero o en un elemento específico de un estado financiero.
- La generalización de la cuestión o las cuestiones que se describen en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.
- La naturaleza y la extensión de las diferencias entre los marcos de información financiera aplicables.

---

31 NIA 700 (Revisada), apartado 31

32 Véase la NIA 700 (Revisada), apartados 46 y A61 - A63.

- La extensión de la diferencia entre el periodo o los periodos cubiertos por el conjunto completo de estados financieros en comparación con el o los periodos o fechas del estado financiero o del elemento de un estado financiero.
- El tiempo transcurrido desde la fecha del informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

A25. Por ejemplo, en el caso en el que hay una salvedad en la opinión del auditor en relación con cuentas a cobrar en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros, y el estado financiero incluye cuentas a cobrar o el elemento específico de un estado financiero está relacionado con cuentas a cobrar, es probable que haya implicaciones en la auditoría. Por el contrario, si la salvedad en la opinión del auditor sobre el conjunto completo de estados financieros está relacionada con la clasificación de pasivos a largo plazo, es menos probable que haya implicaciones en una auditoría de un solo estado financiero que sea el estado de resultados, o si el elemento específico del estado financiero está relacionado con las cuentas a cobrar.

A26. Las cuestiones clave de la auditoría que se comunican en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros pueden tener implicaciones para la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento de un estado financiero. La información que se incluye en la sección Cuestiones clave de la auditoría sobre el modo en que se ha tratado la cuestión en la auditoría del conjunto completo de estados financieros puede ser útil para el auditor al determinar el modo de tratar la cuestión cuando es relevante para la auditoría del estado financiero o de un elemento específico del estado financiero.

Inclusión de una referencia al informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros

A27. Incluso cuando determinadas cuestiones incluidas en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros no tienen implicaciones en la auditoría, o en el informe de auditoría, sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero, el auditor puede considerar adecuado referirse a la cuestión o las cuestiones en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría sobre el estado financiero o sobre el elemento específico de un estado financiero (véase la NIA 706 (Revisada)[33]). Por ejemplo, el auditor puede considerar adecuado referirse en el informe de auditoría sobre un solo estado financiero o sobre un elemento específico de un estado financiero a una sección de Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento incluida en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros.

Opinión desfavorable (adversa) o denegación (abstención) de opinión en el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad (Ref: Apartado 15)

A28. En el informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros de la entidad, se permite, cuando sea aplicable, denegar la opinión sobre los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo y expresar una opinión no modificada sobre la situación financiera, puesto que la denegación de opinión se expresa con respecto a los resultados de las operaciones y a los flujos de efectivo pero no con respecto a los estados financieros en su conjunto[34].

---

[33] Véase la NIA 706 (Revisada), apartados 10-11.

[34] NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría – Saldos de apertura*, apartado A8 y NIA 705 (Revisada), apartado A16

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.

Anexo 2

(Ref: Apartado A17)

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[1]

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.

---

[1] En estos ejemplos de informes de auditoría, es posible que los términos dirección y responsables del gobierno de la entidad tengan que ser sustituidos por otro término que sea adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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[2].
- 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.

---

[2] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero.

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor]* [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[*Fecha*]

Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un solo estado financiero de una entidad que no es una entidad cotizada, preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un estado de cobros y pagos (es decir, un solo estado financiero).**
- **No se ha emitido un informe de auditoría sobre el conjunto completo de estados financieros con fines generales.**
- **El estado financiero ha sido preparado por la dirección de la entidad, de conformidad con el criterio contable de caja con el fin de responder a la solicitud de información sobre flujos de efectivo formulada por un acreedor. La dirección puede elegir entre distintos marcos de información financiera.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de imagen fiel diseñado con el fin de satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios3.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **El auditor ha determinado que es adecuado utilizar la frase "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales" en la opinión del auditor.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **No se restringen la distribución ni la utilización del informe de auditoría.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y ha decidido no hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del estado de cobros y pagos.**
- **El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).**
- **La dirección es responsable de la preparación del estado financiero y de la supervisión del proceso de información financiera para la preparación de este estado financiero.**
- **Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.**

---

[3] La NIA 800 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre la estructura y el contenido de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Hemos auditado el estado de cobros y pagos de la sociedad ABC (la Sociedad), correspondiente al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, así como las notas explicativas del estado de cobros y pagos que incluyen un resumen de las políticas contables significativas (denominados conjuntamente "el estado financiero").

En nuestra opinión, el estado financiero adjunto presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, los cobros y pagos de la Sociedad correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X. [La sección Opinión se sitúa en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del estado financiero en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección Responsabilidad del Auditor. Asimismo, la sección Fundamento de la Opinión se sitúa inmediatamente detrás de la sección Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Párrafo de énfasis – Base contable

Llamamos la atención sobre la Nota X del estado financiero, en la que se describe la base contable. El estado financiero ha sido preparado con el fin de proporcionar información al Acreedor XYZ. En consecuencia, dicho estado puede no ser apropiado para otra finalidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el estado financiero[4]

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel del estado financiero de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X, lo cual incluye determinar que el criterio de caja constituye una base contable aceptable para la preparación del estado financiero en función de las circunstancias. Asimismo, la dirección es responsable del control interno que considere necesario para permitir la preparación del estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación del estado financiero, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la Sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del estado financiero

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que el estado financiero en su conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero

[4] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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[5].
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en el estado financiero o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido del estado financiero, incluida la información revelada, y si el estado financiero representa las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logra la presentación fiel.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

---

[5] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del estado financiero.

[*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.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- **Auditoría de un estado de cuentas a cobrar (es decir, un elemento, cuenta o partida de un estado financiero).**
- **La información financiera ha sido preparada por la dirección de la entidad, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por el regulador con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador. La dirección no puede elegir entre distintos marcos de información financiera.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento, diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de determinados usuarios6.**
- **Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.**
- **El auditor ha concluido que es adecuada una opinión no modificada (es decir, favorable o "limpia") sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida.**
- **Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.**
- **Se restringe la distribución del informe de auditoría.**
- **Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).**
- **El auditor no está obligado a comunicar las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701 y no ha decidido hacerlo por algún otro motivo en el contexto de la auditoría del estado de cuentas a cobrar.**
- **El auditor ha determinado que no hay otra información (es decir, los requerimientos de la NIA 720 (Revisada) no son aplicables).**
- **Los responsables de la supervisión del estado financiero son distintos de los responsables de la preparación del estado financiero.**
- **Las disposiciones legales o reglamentarias locales no imponen al auditor otras responsabilidades de información.**

6 La NIA 800 (Revisada) contiene requerimientos y orientaciones sobre la estructura y el contenido de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

[A los accionistas de la Sociedad ABC o al destinatario que corresponda]

Opinión

Hemos auditado el estado contable de cuentas a cobrar de la sociedad de seguros ABC (la Sociedad) a 31 de diciembre de 20X1 ("el documento contable").

En nuestra opinión, la información financiera del estado contable de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1 ha sido preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [descripción de las disposiciones sobre información financiera establecidas por el regulador]. [La sección Opinión se sitúa en primer lugar de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría del documento contable* de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría del estado contable en [*jurisdicción*], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión. [La primera y la última frase de esta sección se situaban anteriormente en la sección Responsabilidad del Auditor. Asimismo, la sección Fundamento de la Opinión se sitúa inmediatamente detrás de la sección Opinión de conformidad con la NIA 700 (Revisada).]

Párrafo de énfasis -Base contable y restricción a la distribución

Llamamos la atención sobre la Nota X del estado contable, en la que se describe la base contable. El documento contable ha sido preparado para permitir a la Sociedad cumplir los requerimientos del Regulador DEF. En consecuencia, dicho documento contable puede no ser apropiado para otra finalidad. Nuestro informe se dirige, únicamente, a la Sociedad y al Regulador DEF y no debe ser distribuido a otras partes distintas de la Sociedad o del Regulador DEF. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con el documento contable[7]

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

[7] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

conjunto está libre de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en el documento contable.

El apartado 41(b) de la NIA 700 (Revisada) explica que el texto sombreado que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. El apartado 41(c) de la NIA 700 (Revisada) explica que cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que la descripción en la página web trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran a continuación y no sea incongruente con esta.

Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en el documento contable, debida a fraude o error, diseñamos y 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[8].
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se nos requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en documento contable o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que emitamos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y, en su caso, la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.

Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y

[8] Esta frase se modificaría, según corresponda, en circunstancias en las que el auditor tenga, asimismo, responsabilidad de emitir una opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría del documento contable.

comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las medidas adoptadas para eliminar las amenazas o las salvaguardas aplicadas.

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [*nombre*].

[*Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate*]

[*Dirección del auditor]* [Se invierte el orden de colocación de la fecha y de la dirección]

[Fecha]

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 810 (REVISADA)

ENCARGOS PARA INFORMAR SOBRE ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

(Aplicable a encargos para informar sobre estados financieros resumidos correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIA 1

Fecha de entrada en vigor 2

Objetivos 3

Definiciones 4

Requerimientos

Aceptación del encargo 5-7

Naturaleza de los procedimientos 8

Forma de la opinión 9-11

Momento de realización del trabajo y hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados 12-13

Información en documentos que contienen estados financieros resumidos 14-15

Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos 16-21

Restricción a la distribución o a la utilización o advertencia a los lectores sobre la base contable 22

Información comparativa 23-24

Información adicional no auditada presentada junto con los estados financieros resumidos 25

Asociación del auditor 26-27

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aceptación del encargo ..... A1−A7

Evaluación de la disponibilidad de los estados financieros auditados A8

Forma de la opinión A9

Momento de realización del trabajo y hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados A10

Información en documentos que contienen estados financieros resumidos ..... A11−A16

Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos ..... A17−A23

Información comparativa ..... A24−A25

Información adicional no auditada presentada junto con los estados financieros resumidos A26

Asociación del auditor A27

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros resumidos

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada), *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con un encargo para informar sobre unos estados financieros resumidos derivados de unos estados financieros auditados por dicho auditor de conformidad con las NIA.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a los encargos para informar sobre estados financieros resumidos correspondientes a periodos terminados a partir del 15 de diciembre de 2016.

Objetivos

3. Los objetivos del auditor son:

   (a) Determinar si es adecuado aceptar el encargo para informar sobre los estados financieros resumidos; y

   (b) si se le contrata para informar sobre unos estados financieros resumidos:

      (i) Formarse una opinión sobre los estados financieros resumidos basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y

      (ii) expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de dicha opinión.

Definiciones

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

   (a) Criterios aplicados – Los criterios aplicados por la dirección para la preparación de los estados financieros resumidos.

   (b) Estados financieros auditados – Estados financieros[1] 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[2]. Diferentes jurisdicciones pueden utilizar una terminología diferente para describir tal información financiera histórica.

Requerimientos

Aceptación del encargo

5. El auditor únicamente aceptará un encargo para informar sobre unos estados financieros resumidos de conformidad con esta NIA cuando haya sido contratado para realizar la auditoría de los estados financieros de los que se deriven los estados financieros resumidos, de conformidad con las NIA. (Ref: Apartado A1)

---

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

2 NIA 200, apartado 13(f)

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[3].

Información en documentos que contienen estados financieros resumidos

14. El auditor leerá la información incluida en un documento que contenga los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente y considerará si existe una incongruencia material entre dicha información y los estados financieros resumidos.

15. Si el auditor identifica una incongruencia material, discutirá la cuestión con la dirección y determinará si deben ser revisados los estados financieros resumidos o la información incluida en la documentación que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente. Si el auditor determina que la información debe ser revisada y la dirección rehúsa revisar la información según resulte necesario, el auditor adoptará las medidas adecuadas en función de las circunstancias, incluida la consideración de las implicaciones para el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos. (Ref: Apartados A11−A16)

Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos

Elementos del informe de auditoría

16. El informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos incluirá los siguientes elementos[4]: (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 dirección[5] en relación con los estados

---

[3] NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*

[4] Los apartados 19-20, que tratan las circunstancias en las que el auditor debe modificar su informe sobre los estados financieros auditados, requieren elementos adicionales a los que se enumeran en este apartado.

[5] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

financieros resumidos, que explique que la dirección [6] 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)

19. Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye:

(a) una opinión con salvedades de conformidad con la NIA 705 (Revisada)7;

(b) un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones de conformidad con la NIA 706 (Revisada)[8];

(c) una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* de conformidad con la NIA 570 (Revisada)[9];

(d) la comunicación de cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[10] o

(e) una declaración que describe una incorrección material que permanece sin corregir en la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada)[11];

y el auditor se ha satisfecho de que los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales con los estados financieros auditados, o son un resumen fiel de estos, de conformidad con los criterios aplicados, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, además de los elementos mencionados en el apartado 16:

(i) Declarará que el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una opinión con salvedades, un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras

---

6 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

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

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

9 NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*, apartado 22

10 NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*

11 NIA 720 (Revisada), *Responsabilidad del auditor con respecto a otra información*

cuestiones, una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento,* la comunicación de cuestiones clave de la auditoría o una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información; y (Ref: Apartado A21)

(ii) Describirá: (Ref: Apartado A22)

a. El fundamento de la opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados y su efecto, si lo hubiere, sobre los estados financieros resumidos;
b. la cuestión a la que se refiere el párrafo de énfasis, el párrafo sobre otras cuestiones o la sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados; y su efecto, si lo hubiere, sobre los estados financieros resumidos; o
c. La incorrección material no corregida en la otra información y su efecto o efectos, si los hubiere, sobre la información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente. (Ref: Apartado A15)

20. Cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados contenga una opinión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de opinión, además de los elementos mencionados en el apartado 16, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos:

(a) pondrá de manifiesto que el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados contiene una opinión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de opinión;

(b) describirá el fundamento de dicha opinión desfavorable (adversa) o de la denegación (abstención) de opinión y

(c) pondrá de manifiesto que, como resultado de la opinión desfavorable (adversa) o de la denegación (abstención) de opinión sobre los estados financieros auditados, no resulta adecuado expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos. (Ref: Apartado A23)

Opinión modificada sobre los estados financieros resumidos

21. Si los estados financieros resumidos no son congruentes, en todos los aspectos materiales, con los estados financieros auditados o no constituyen un resumen fiel de estos, de conformidad con los criterios aplicados, y si la dirección rehúsa realizar los cambios necesarios, el auditor expresará una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros resumidos. (Ref: Apartado A23)

Restricción a la distribución o a la utilización o advertencia a los lectores sobre la base contable

22. Cuando esté restringida la distribución o el uso del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados, o cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados advierta a los lectores de que estos han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, el auditor incluirá una restricción o una advertencia similar en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

Información comparativa

23. Si los estados financieros auditados contienen información comparativa y los estados financieros resumidos no, el auditor determinará si dicha omisión es razonable teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. El auditor determinará el efecto, en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, de una omisión que no sea razonable. (Ref: Apartado A24)

24. Si los estados financieros resumidos contienen información comparativa sobre la que informó otro auditor, el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos contendrá también las cuestiones que la NIA 710 requiere que el auditor incluya en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados[12]. (Ref: Apartado A25)

Información adicional no auditada presentada junto con los estados financieros resumidos

25. El auditor evaluará si cualquier información adicional no auditada que se presente junto con los estados financieros resumidos se distingue claramente de dichos estados financieros. Si el auditor concluye que la forma en que la entidad presenta la información adicional no auditada no se distingue claramente de los estados financieros resumidos, solicitará a la dirección que modifique la presentación de la información adicional no auditada. Si la dirección se niega a hacerlo, el auditor explicará, en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos, que dicha información no está cubierta por dicho informe. (Ref: Apartado A26)

Asociación del auditor

26. Si el auditor tiene conocimiento de que la entidad prevé mencionar que el auditor ha emitido un informe sobre unos estados financieros resumidos en un documento que contiene dichos estados financieros resumidos, pero no tiene previsto incluir el correspondiente informe de auditoría, el auditor solicitará a la dirección que incluya el informe de auditoría en el documento. Si la dirección se niega a hacerlo, el auditor determinará y adoptará las medidas adecuadas para evitar que la dirección asocie de modo inadecuado al auditor con los estados financieros resumidos contenidos en dicho documento. (Ref: Apartado A27)

27. El auditor puede haber sido contratado para informar sobre los estados financieros de una entidad y no haber sido contratado para informar sobre los estados financieros resumidos. En este caso, si el auditor tuviera conocimiento de que la entidad tiene previsto hacer una declaración en un documento que se refiera al auditor y al hecho de que los estados financieros resumidos se derivan de los estados financieros auditados por el auditor, el auditor se satisfará de que:

    (a) La referencia al auditor se hace en el contexto del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados y

    (b) La declaración no produce la impresión de que el auditor ha informado sobre los estados financieros resumidos.

    Si no se cumple lo dispuesto en (a) o (b), el auditor solicitará a la dirección que modifique su declaración para cumplirlo o que no se refiera al auditor en el documento. En todo caso, la entidad puede contratar al auditor para que informe sobre los estados financieros resumidos e incluir el correspondiente informe de auditoría en el documento. Si la dirección no modifica la declaración, elimina la referencia al auditor o incluye un informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos en el documento que los contiene, el auditor informará a la dirección de que está en desacuerdo con que se mencione al auditor y determinará y adoptará las medidas adecuadas para evitar que la dirección se refiera al auditor de manera inadecuada. (Ref: Apartado A27)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aceptación del encargo (Ref: Apartados 5-6)

A1. La auditoría de los estados financieros de los que se derivan los estados financieros

[12] NIA 710, *Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*

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[13], 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

[13] NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría,* apartados A3 y A8-A9

información necesaria y tengan un nivel adecuado de agregación de forma que no induzcan a error en las circunstancias.

A7. La adecuada revelación de su naturaleza resumida, así como la identificación de los estados financieros auditados, tal como se menciona en el apartado A6(a), puede lograrse, por ejemplo, titulándolos "Estados financieros resumidos preparados a partir de los estados financieros auditados para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1".

Evaluación de la disponibilidad de los estados financieros auditados (Ref: Apartado 8(g))

A8. La evaluación por el auditor de si los estados financieros auditados están disponibles para los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos, sin excesiva dificultad, se ve influenciada por factores tales como:

- Los estados financieros resumidos describen claramente de quién se pueden obtener los estados financieros auditados o el lugar en el que están disponibles;
- Los estados financieros auditados son públicos o
- La dirección ha establecido un procedimiento mediante el cual los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos pueden acceder con facilidad a los estados financieros auditados.

Forma de la opinión (Ref: Apartado 9)

A9. Una conclusión, sobre la base de la evaluación de la evidencia obtenida al realizar los procedimientos mencionados en el apartado 8, de que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos, permite al auditor expresar una opinión que contenga una de las frases contempladas en el apartado 9. La práctica generalmente aceptada en la jurisdicción de que se trate puede influir en la decisión del auditor sobre la frase a utilizar.

Momento de realización del trabajo y hechos posteriores a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados (Ref: Apartado 12)

A10. Los procedimientos descritos en el apartado 8, a menudo, se aplican durante o inmediatamente después de la auditoría de los estados financieros. Cuando el auditor informa sobre los estados financieros resumidos después de la finalización de la auditoría de los estados financieros, no se requiere que obtenga evidencia de auditoría adicional sobre los estados financieros auditados ni que informe sobre los efectos de los hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros puesto que los estados financieros resumidos se derivan de los estados financieros auditados y no los actualizan.

Información en documentos que contienen estados financieros resumidos (Ref: Apartados 14-15)

A11. La NIA 720 (Revisada), trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información en una auditoría de estados financieros. En el contexto de la NIA 720 (Revisada), otra información es información financiera o no financiera (distinta de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente) incluida en el informe anual de una entidad. Un informe anual contiene o acompaña los estados financieros y el informe de auditoría correspondiente.

A12. Por el contrario, los apartados 14-15 tratan de las responsabilidades del auditor con respecto a información incluida en un documento que también contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente. Esta información puede incluir:

- Alguna o la totalidad de aquellas cuestiones que se tratan en la otra información incluida en el informe anual (por ejemplo, cuando los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente se incluyen en un informe anual resumido) o
- cuestiones que no se tratan en la otra información incluida en el informe anual.

A13. Al leer y considerar la información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente, puede llegar a conocimiento del auditor que dicha información induce a error y puede necesitar tomar medidas adecuadas. Los requerimientos de ética aplicables[14] establecen que el auditor debe evitar asociarse deliberadamente con información que estime que contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error, declaraciones o información proporcionadas de manera negligente, o que omite u oculta información requerida, cuando dicha omisión u ocultación induciría a error.

Información en un documento que contiene los estados financieros resumidos que trata alguna o la totalidad de las cuestiones que la otra información del informe anual

A14. Cuando la información se incluye en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente y esta información trata de alguna o de la totalidad de las cuestiones que la otra información incluida en el informe anual, el trabajo realizado sobre esta otra información, de conformidad con la NIA 720 (Revisada), puede ser adecuado para el propósito de los párrafos 14-15 de esta NIA.

A15. Cuando en el informe de auditoría de los estados financieros auditados se ha identificado una incorrección material no corregida en la otra información y dicha incorrección material no corregida se refiere a una cuestión de la cual se trata en la información de un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente, puede existir una incongruencia material entre los estados financieros resumidos y dicha información, o la información puede inducir a error.

Información en un documento que contiene los estados financieros resumidos que trata de cuestiones de las cuales no se trata en la otra información del informe anual

A16. La NIA 720 (Revisada), adaptada según sea necesario en función de las circunstancias, puede ser útil para el auditor en la determinación de las medidas adecuadas para responder a la dirección cuando esta rehúsa llevar a cabo las revisiones de la información, incluyendo las implicaciones en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos

Elementos del informe de auditoría

Título (Ref: Apartado 16(a))

A17. Un título que indique que se trata del informe de un auditor independiente, por ejemplo, “Informe de auditoría emitido por un auditor independiente”, pone de manifiesto que el auditor ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables con respecto a la independencia. Esto distingue el informe de un auditor independiente de informes emitidos por otros.

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

[14] *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), apartado R111.2

estados financieros resumidos a los que se refiere el informe de auditoría.

Fecha del informe de auditoría (Ref: Apartado 16(m), 18)

A20. La persona o personas que tengan autoridad reconocida para concluir que los estados financieros resumidos han sido preparados y para asumir la responsabilidad sobre ellos, depende de los términos del encargo, de la naturaleza de la entidad y de la finalidad de los estados financieros resumidos.

Referencia al informe de auditoría sobre los estados financieros auditados (Ref: Apartado 19)

A21. El apartado 19 (i) de esta NIA requiere que el auditor incluya una declaración en el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos cuando el informe de auditoría sobre los estados financieros incluya la comunicación de una o más cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701[15]. Sin embargo, al auditor no se le exige describir cada una de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría sobre estados financieros resumidos.

A22. La declaración o declaraciones y la descripción o descripciones que requieren el apartado 19 tienen como objetivo llamar la atención sobre aquellas cuestiones y no equivale a la lectura y consideración del informe de auditoría sobre los estados financieros. Las descripciones requeridas tienen como objetivo informar acerca de la naturaleza de la cuestión o cuestiones y no se necesita repetir el texto correspondiente en su totalidad en el informe de auditoría sobre los estados financieros auditados.

Ejemplos (Ref: Apartados 16, 19 -21)

A23. El Anexo de esta NIA incluye ejemplos de informes de auditoría sobre estados financieros resumidos que de diversas maneras:

(a) Contienen opiniones no modificadas;

(b) se derivan de estados financieros auditados sobre los que el auditor ha expresado opiniones modificadas;

(c) contienen una opinión modificada;

(d) se derivan de los estados financieros auditados en los que el informe de auditoría correspondiente incluye una declaración que describe una incorrección material no corregida de la otra información de conformidad con la NIA 720 (Revisada) y

(e) se derivan de los estados financieros auditados en los que el informe de auditoría correspondiente incluye una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* y la comunicación de otras cuestiones clave de la auditoría.

Información comparativa (Ref: Apartados 23-24)

A24. Si los estados financieros auditados contienen información comparativa, se presume que los estados financieros resumidos también contendrán información comparativa. La información comparativa en los estados financieros puede consistir en cifras comparativas o en información financiera comparativa. En la NIA 710 se describe el modo en que dicha diferencia afecta al informe de auditoría sobre los estados financieros, incluida, en especial, la referencia a otros auditores que auditaron los estados financieros del periodo anterior.

A25. Las circunstancias que pueden afectar a la determinación por el auditor de si la omisión de información comparativa resulta razonable, comprenden la naturaleza y el objetivo de los estados financieros resumidos, los criterios aplicados, así como las necesidades de información de los usuarios a los que se destinan.

---

[15] NIA 701, apartado 13

Información adicional no auditada presentada con los estados financieros resumidos (Ref: Apartado 25)

A26. La NIA 700 (Revisada)[16] contiene requerimientos y orientaciones que se deben aplicar cuando se presenta información adicional no auditada junto con los estados financieros auditados, que, adaptados según las necesidades, pueden servir de ayuda para la aplicación del requerimiento del apartado 25.

Asociación del auditor (Ref: Apartados 26-27)

A27. Entre las medidas adecuadas que puede adoptar el auditor cuando la dirección no lleva a cabo las medidas que se le solicita está la de informar a los usuarios a los que se destinan los estados financieros resumidos y a otros terceros usuarios conocidos de que existe una referencia inadecuada al auditor. La forma de actuar del auditor depende de sus derechos y obligaciones legales. Por consiguiente, el auditor puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

[16] NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, apartados 53-54

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.

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[17].

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Los estados financieros resumidos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos adjuntos son congruentes, en todos los aspectos materiales con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados, de conformidad con [describir los criterios establecidos].

Estados financieros resumidos

Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente. Los estados financieros resumidos, así como los estados financieros auditados, no reflejan los efectos de hechos que hayan ocurrido con posterioridad a la fecha de nuestro informe sobre los estados financieros auditados.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros. Ese informe también incluye:

Una sección *Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento* que llama la atención sobre la Nota explicativa 6 de los estados financieros auditados. La Nota 6 de los estados financieros auditados indica que la Sociedad ABC ha incurrido en pérdidas netas de ZZZ durante el ejercicio terminado el 31 diciembre de 20X1 y que, a esa fecha, el pasivo

[17] Tal y como se explica en el apartado 15 de la NIA 701, una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento es, por naturaleza, una cuestión clave de la auditoría, pero se ha de informar sobre ella en una sección separada del informe de auditoría de conformidad con el apartado 22 de la NIA 570 (Revisada).

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[18] 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[19]].

Responsabilidad de la dirección[20] en relación con los estados financieros resumidos

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros de conformidad con [describir los criterios establecidos].

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]

---

18 En circunstancias en las que no exista una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, la utilización de la palabra "otra" en la declaración para la comunicación de las cuestiones clave de la auditoría no sería necesaria.

19 El auditor puede incluir explicaciones adicionales acerca de las cuestiones clave de la auditoría que pueda considerar útiles para los usuarios del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos.

20 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 2:

Las circunstancias son, entre otras:

Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados.

Los criterios han sido desarrollados por la dirección y se revelan adecuadamente en la Nota X. El auditor ha determinado que dichos criterios son aceptables en las circunstancias.

La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.

El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información. La otra información a la cual la incorrección material no corregida hace referencia constituye también información incluida en un documento que contiene los estados financieros resumidos y el informe de auditoría correspondiente.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

[Destinatario correspondiente]

Opinión

Los estados financieros resumidos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.

En nuestra opinión, los estados financieros resumidos adjuntos son congruentes, en todos los aspectos materiales con (o *son un resumen fiel de)* los estados financieros auditados, sobre la base de los criterios descritos en la Nota X.

Estados financieros resumidos

Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros. [Los estados financieros auditados se incluyen en el Informe Anual de 20X1] El informe de auditoría sobre los estados financieros auditados incluye una declaración que describe una incorrección material no corregida en la otra información dentro del Comentario y análisis de la dirección del Informe Anual de 20X1. El Comentario y análisis de la dirección y la incorrección material no corregida de la información que incluyen también están contenidos en el Informe anual resumido de 20X1. [*Describa la incorrección material en la otra información.*]

Responsabilidad de la dirección[21] en relación con los estados financieros resumidos

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos sobre la base de los criterios descritos en la Nota X.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*.

[Firma del auditor]

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

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[22].

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.

---

[21] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[22] El incluir esta referencia a la opinión con salvedades del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados en el párrafo de opinión sobre los estados financieros resumidos, ayuda a los usuarios a conocer que aunque el auditor ha expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros resumidos, dichos estados financieros resumidos reflejan unos estados financieros auditados que contienen una incorrección material.

Estados financieros resumidos

Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión con salvedades sobre los estados financieros auditados. El fundamento de nuestra opinión con salvedades fue [que la dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes a su coste o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera]. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Responsabilidad de la dirección[23] en relación con los estados financieros resumidos

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros resumidos sobre la base de los criterios descritos en la Nota X.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*.

[Firma del auditor]

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

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]

[23] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Denegación (abstención) de opinión

Los estados financieros resumidos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.

Como resultado de la opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros auditados descrita en la sección *Los estados financieros y el informe de auditoría* correspondiente de nuestro informe, no resulta adecuado expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos adjuntos.

Estados financieros resumidos

Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2, expresamos una opinión desfavorable (adversa) sobre los estados financieros auditados de la sociedad ABC para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1. El fundamento de nuestra opinión desfavorable (adversa) fue [describir el fundamento de la opinión desfavorable].

Responsabilidad de la dirección[24] en relación con los estados financieros resumidos

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros sobre la base de los criterios descritos en la Nota X.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre si los estados financieros resumidos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados basándonos en nuestros procedimientos realizados de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 810 (Revisada) *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*.

[Firma del auditor]

[Dirección del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[24] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Ejemplo 5:

Las circunstancias son, entre otras:

Se ha expresado una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados.

Existen criterios establecidos para la preparación de estados financieros resumidos.

El auditor concluye que no es posible expresar una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos.

La fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos es la misma que la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros auditados de los que se derivan.

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS RESUMIDOS

[Destinatario correspondiente]

Opinión desfavorable (adversa)

Los estados financieros resumidos, que comprenden el balance de situación resumido a 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados resumido, el estado de cambios en el patrimonio neto resumido y el estado de flujos de efectivo resumido correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las correspondientes notas explicativas, se derivan de los estados financieros auditados de la sociedad ABC correspondientes al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección *Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)*, los estados financieros resumidos adjuntos no son congruentes con (o *no son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados de la sociedad ABC para el ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con [describir los criterios establecidos].

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

[Describir la cuestión debido a la cual los estados financieros resumidos no son congruentes, en todos los aspectos materiales, con (o *no son un resumen fiel de*) los estados financieros auditados, de conformidad con los criterios aplicados].

Estados financieros resumidos

Los estados financieros resumidos no contienen toda la información que requiere [describir el marco de información financiera que se aplicó para la preparación de los estados financieros auditados de la sociedad ABC]. En consecuencia, la lectura y consideración de los estados financieros resumidos y del informe de auditoría correspondiente no equivale a la lectura y consideración de los estados financieros auditados y del informe de auditoría correspondiente.

Los estados financieros auditados y el informe de auditoría correspondiente

En nuestro informe de fecha 15 de febrero de 20X2 hemos expresado una opinión no modificada (favorable) sobre los estados financieros.

Responsabilidad de la dirección[25] 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].

---

[25] 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

CONTENIDO

Apartado

Introducción 1–10

Sección I— Información de base sobre los instrumentos financieros 11–69

Objetivos y riesgos de utilizar instrumentos financieros 14–19

Controles relacionados con los instrumentos financieros.....20–23

Integridad, exactitud y existencia.....24–33

Confirmaciones de operaciones y cámaras de compensación.....25–26

Conciliaciones con bancos y custodios.....27–30

Otros controles sobre la integridad, exactitud y existencia.....31–33

Valoración de los instrumentos financieros..... 34-64

Requerimientos de información financiera 34–37

Datos observables y no observables.....38–39

Efectos de los mercados inactivos 40–42

Proceso de valoración de la dirección..... 43-63

Modelos 47–49

Ejemplo de instrumento financiero común.....50–51

Fuentes externas de precios 52–62

Utilización de expertos en valoraciones..... 63

Cuestiones relacionadas con los pasivos financieros.....64

Presentación e información a revelar sobre los instrumentos financieros 65–69

Categorías de la información a revelar.....67–69

Sección II— Consideraciones de auditoría relativas a los instrumentos financieros.70–145

Escepticismo Profesional.....71–72

Consideraciones en la planificación.....73–84

Conocimiento de los requerimientos contables y de información a revelar.....74

Conocimiento de los instrumentos financieros 75-77

Utilización del trabajo de personal con cualificaciones y conocimientos especializados en la auditoría.....78–80

Conocimiento del control interno.....81

Conocimiento de la naturaleza, función y actividades de la función de auditoría interna82 -83

Conocimiento de la metodología utilizada por la dirección para la valoración de instrumentos financieros.....84

Valoración y respuesta a los riesgos de incorrección material 85–105

Consideraciones generales relacionadas con los instrumentos financieros 85

Factores de riesgo de fraude 86–88

Valoración del riesgo de incorrección material 89–90

Factores que deberán considerarse para determinar si, y la extensión en que, debe probarse la eficacia de los controles 91–95

Procedimientos sustantivos.....96–97

Pruebas de doble propósito 98

Momento oportuno para aplicar los procedimientos de auditoría 99–102

Procedimientos relacionados con la integridad, exactitud, existencia, ocurrencia y derechos y obligaciones 103–105

Valoración de los instrumentos financieros 106-137

Requerimientos de información financiera 106-108

Valoración del riesgo de incorrección material relacionado con la valoración 109–113

Riesgos significativos.....110–113

Desarrollo de un enfoque de auditoría 114–115

Consideraciones de auditoría cuando la entidad utiliza fuentes de precios externos..116–120

Consideraciones de auditoría cuando la entidad estima el valor razonable usando un modelo.....121–132

Evaluar si las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables.....129–132

Consideraciones de auditoría cuando se utiliza un experto de la dirección 133–135

Elaborar una estimación puntual o rango 136–137

Presentación e información a revelar sobre los instrumentos financieros 138-141

Procedimientos relativos a la presentación e información a revelar de los instrumentos financieros 140–141

Otras Consideraciones de auditoría aplicables 142–145

Manifestaciones escritas.....142

Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y otras 143–145

Comunicaciones con los organismos reguladores y otros 145

Anexo: Ejemplos de controles relativos a los instrumentos financieros

---

La Nota Internacional de Prácticas de Auditoría (NIPA) 1000, *Consideraciones Especiales de la Auditoría de Instrumentos Financieros*, debe leerse junto con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*. Las NIPA no imponen requerimientos adicionales para los auditores a los incluidos en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ni cambian la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las NIA aplicables a la auditoría. Las NIPA proporcionan ayuda práctica a los auditores. Se pretende que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales, o utilizadas en la elaboración del correspondiente material nacional. Así mismo, proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar para desarrollar sus programas de capacitación y orientación interna.

La NIPA 1000 no se ha actualizado por los cambios de la NIA 540 (Revisada). En consecuencia, todas las referencias a la NIA 540 incluidas en la NIPA 1000 se hacen con relación a la NIA 540, tal y como se muestra en la edición 2018 del Manual del IAASB.

Introducción

1. Los instrumentos financieros pueden ser utilizados para diversos fines por entidades financieras y no financieras de todos los tamaños. Algunas entidades poseen grandes tenencias y volúmenes de transacciones, mientras que otras entidades realizan sólo unas cuantas transacciones con instrumentos financieros. Algunas entidades pueden adoptar posiciones sobre instrumentos financieros para asumir y beneficiarse del riesgo, mientras que otras utilizan los instrumentos financieros para reducir ciertos riesgos a través de la cobertura o de la gestión de su exposición. Esta Nota Internacional de Prácticas de Auditoría (NIPA) es aplicable a todas estas situaciones.

2. Las siguientes Normas Internacionales de Auditoría (NIA) son especialmente relevantes para las auditorías de instrumentos financieros:

   (a) La NIA 540[1] aborda las responsabilidades del auditor con respecto a la auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables relativas a los instrumentos financieros medidos a valor razonable;

   (b) La NIA 315 (Revisada 2019)[2] y la NIA 330[3] abordan la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material y las respuestas a esos riesgos; y

   (c) La NIA 500[4], explica qué constituye evidencia de auditoría y aborda la responsabilidad del auditor de diseñar y llevar a cabo procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

3. El objetivo de esta NIPA es proporcionar:

   (a) información de base sobre los instrumentos financieros (Sección I) y

   (b) un análisis sobre las consideraciones de auditoría relativas a los instrumentos financieros (Sección II).

Las NIPA proporcionan ayuda práctica a los auditores. Se pretende que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales, o utilizadas en la elaboración del correspondiente material nacional. Así mismo, proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar para desarrollar sus programas de capacitación y orientación interna.

4. Esta NIPA es aplicable a entidades de cualquier tamaño, ya que todas las entidades pueden estar expuestas a riesgos de incorrección material cuando utilizan instrumentos financieros.

5. La guía sobre valoración[5] incluida en esta NIPA podría ser más aplicable a instrumentos financieros medidos o revelados a valor razonable, en tanto que la guía sobre temas distintos a la valoración, se aplica por igual, tanto a los instrumentos financieros medidos a valor razonable como a los instrumentos medidos a coste amortizado. Esta NIPA también es aplicable a los activos y pasivos financieros. Esta NIPA no trata instrumentos tales como:

   (a) los instrumentos financieros más sencillos tales como efectivo, créditos simples, cuentas a cobrar y cuentas a pagar por actividades comerciales;

---

1 NIA 540, *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*

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

3 NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*

4 NIA 500, *Evidencia de auditoría*

5 En esta NIPA, los términos "valoración" y "medición" se usan indistintamente.

(b) inversiones en instrumentos de patrimonio que no cotizan en bolsa; o

(c) contratos de seguros.

6. Esta NIPA tampoco aborda cuestiones contables específicas aplicables a los instrumentos financieros, tales como la contabilidad de coberturas, beneficios o pérdidas en el inicio (generalmente conocidas como beneficios o pérdidas del “Día 1”), compensaciones, transferencias de riesgos o deterioro ni provisiones para pérdidas por préstamos. Aunque estos temas pueden relacionarse con la contabilidad de instrumentos financieros de una entidad, el análisis sobre las consideraciones del auditor en cuanto a la forma en que se deben abordar los requerimientos contables específicos está más allá del alcance de esta NIPA.

7. Una auditoria, de conformidad con las NIA es conducida bajo la premisa de que la entidad y, cuando sea adecuado, los responsables de su gobierno han reconocido ciertas responsabilidades. Tales responsabilidades incluyen realizar mediciones del valor razonable. Esta NIPA no impone responsabilidades a la dirección o los responsables del gobierno de la entidad ni invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que rigen sus responsabilidades.

8. Esta NIPA ha sido elaborada en el contexto de los marcos de presentación fiel de la información financiera con fines generales, pero también puede ser útil en otros marcos de información financiera que sean adecuados a las circunstancias, tales como los marcos de información financiera con fines especiales.

9. Esta NIPA se centra en las afirmaciones sobre la valoración, presentación e información a revelar, aunque también cubre, en menor detalle, la integridad, exactitud y existencia, así como los derechos y obligaciones.

10. Los instrumentos financieros son susceptibles a incertidumbre en la estimación, la cual se define en la NIA 540, como “la susceptibilidad de una estimación contable y de la información revelada relacionada a una falta inherente de precisión en su medida”[6]. La incertidumbre en la estimación se ve afectada, entre otros factores, por la complejidad de los instrumentos financieros. La naturaleza y fiabilidad de la información disponible para sustentar la valoración de instrumentos financieros varían ampliamente, lo cual afecta la incertidumbre en las estimaciones relacionadas con su medición. Esta NIPA utiliza el término “incertidumbre en la medición” para referirse a la incertidumbre en la estimación relacionada con mediciones del valor razonable.

Sección I— Información de base sobre los instrumentos financieros

11. Es posible que existan diferentes definiciones de instrumentos financieros en los marcos de información financiera. Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) definen instrumentos financieros como cualquier contrato que dé lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad ya un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad[7]. 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:

---

[6] NIA 540, apartado 7(c)

[7] Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 32, *Instrumentos Financieros: Presentación,* apartado 11

- Un volumen muy alto de flujos de efectivo individuales, en donde la falta de homogeneidad requiere de un análisis de cada uno de los flujos de efectivo o de un gran número de ellos agrupados para valorar, por ejemplo, riesgos de créditos (por ejemplo, Obligaciones de Deuda Garantizadas (ODG)).
- Formulas complejas para calcular los flujos de efectivo
- Incertidumbre o variabilidad de los flujos de efectivo futuros, como la que surge de los riesgos crediticios, contratos de opciones o instrumentos financieros con términos contractuales a largo plazo.

Cuanto más alta sea la variabilidad de los flujos de efectivo a cambios en las condiciones del mercado, más probable será que la medición del valor razonable del instrumento financiero sea más compleja e incierta. Además, en algunas ocasiones, instrumentos financieros que, por lo general son relativamente fáciles de valorar, se vuelven más complejos debido a circunstancias particulares; por ejemplo, instrumentos para los que el mercado se ha vuelto inactivo o aquellos que tienen términos contractuales a largo plazo. Los derivados y productos estructurados se vuelven más complejos cuando resultan de una combinación de instrumentos financieros individuales. Además, la contabilidad de los instrumentos financieros bajo ciertos marcos de información financiera o ciertas condiciones de mercado puede resultar compleja.

13. Otro factor de complejidad es el volumen de instrumentos financieros mantenidos o negociados. Aunque un contrato de permuta “swap” de tipo de interés “simple” puede no ser complejo, una entidad que tiene un gran número de ellos puede utilizar un sistema de información sofisticado para identificar, valorar y negociar estos instrumentos.

Objetivos y riesgos de utilizar instrumentos financieros

14. Los instrumentos financieros se utilizan:
    - Con fines de cobertura (esto es, para cambiar el perfil de riesgo existente al que está expuesto la entidad). Esto incluye:
        - la compra o venta a futuro “forward” de divisas para fijar un tipo de cambio futuro;
        - convertir tipos de interés futuros a tipos fijos o variables mediante el uso de contratos de permuta (swaps); y
        - la compra de contratos de opciones para proteger a la entidad contra una variación concreta en los precios, incluyendo contratos que pueden contener derivados implícitos;
    - con fines de negociación (por ejemplo, para permitir que una entidad asuma una posición de riesgo para beneficiarse de movimientos del mercado a corto plazo); y
    - con fines de inversión (por ejemplo, para permitir que una entidad se beneficie de los rendimientos de las inversiones a largo plazo).
15. El uso de instrumentos financieros puede reducir la exposición a ciertos riesgos de negocio, por ejemplo: variaciones en los tipos de cambio, tipos de interés y precios de las materias primas, o una combinación de estos riesgos. Por otro lado, las complejidades inherentes a algunos instrumentos financieros también pueden resultar en un mayor riesgo.
16. El riesgo de negocio y el riesgo de incorrección material se incrementan cuando la entidad y los responsables de su gobierno:
    - no conocen completamente los riesgos de utilizar instrumentos financieros y no cuentan con suficientes cualificaciones y experiencia para gestionar esos riesgos;
    - no tienen la especialización para valorarlos adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
    - no mantienen suficientes controles sobre las actividades con instrumentos

financieros; o

- realizan coberturas de riesgos o especulan de manera inadecuada.

17. El hecho de que la entidad no conozca completamente los riesgos inherentes a un instrumento financiero puede tener un efecto directo sobre su capacidad para administrar estos riesgos de manera adecuada, y en última instancia puede poner en peligro su viabilidad.

18. Los principales tipos de riesgos aplicables a los instrumentos financieros se enumeran a continuación. Esta lista no pretende ser exhaustiva y puede utilizarse terminología diferente para describir estos riesgos o clasificar los componentes de los riesgos individuales.

(a) Riesgo de crédito (o de contraparte) es el riesgo de que una de las partes de un instrumento financiero, cause una pérdida financiera a la otra parte por incumplir una obligación, por lo que generalmente se le asocia con un incumplimiento. El riesgo de crédito incluye la liquidación, el cual es el riesgo de que una parte de una transacción se liquide sin que se reciba alguna contraprestación del cliente o la contraparte.

(b) Riesgo de mercado es el riesgo de que el valor razonable o los flujos de efectivo futuros de un instrumento financiero fluctúen como consecuencia de variaciones en los precios de mercado. Como ejemplos de riesgos de mercado se incluyen el riesgo de fluctuaciones en las divisas, el riesgo de tipos de interés y el riesgo de variaciones en los precios de las materias primas “commodity” y de acciones.

(c) Riesgo de liquidez incluye el riesgo de no poder comprar o vender un instrumento financiero a un precio adecuado en el momento oportuno debido a la falta de mercado para ese instrumento financiero.

(d) Riesgo operativo se refiere al proceso específico que se requiere para instrumentos financieros. El riesgo operativo puede incrementarse conforme se incrementa la complejidad de un instrumento financiero, y una deficiente gestión del riesgo operativo puede aumentar otros tipos de riesgos. El riesgo operativo incluye:

(i) el riesgo de que los controles de confirmación y conciliación sean inadecuados, dando lugar a un registro incompleto o inexacto de los instrumentos financieros;

(ii) el riesgo de que las transacciones no se documenten adecuadamente y que su seguimiento sea insuficiente;

(iii) el riesgo de que las transacciones se registren, procesen o de que su riesgo se gestione incorrectamente y, por lo tanto, no se reflejen los aspectos económicos de la operación en general;

(iv) el riesgo de que el personal confíe excesivamente en la exactitud de las técnicas de valoración, sin una adecuada revisión y que, por lo tanto, las transacciones se valoren de manera incorrecta o sus riesgos se midan de forma incorrecta;

(v) el riesgo de que el uso de los instrumentos financieros no se incorpore adecuadamente a las políticas y procedimientos de gestión de riesgos de la entidad;

(vi) el riesgo de pérdidas debido a sistemas y procesos internos inadecuados o fallidos, o de eventos externos, incluyendo el riesgo de fraude tanto de fuentes internas como externas;

(vii) el riesgo de que haya un mantenimiento inadecuado o inoportuno de las técnicas de valoración utilizadas para medir los instrumentos financieros; y

(viii) el riesgo legal, que es un componente del riesgo operativo, y se refiere a las pérdidas derivadas de una acción legal o reglamentaria que invalida o impide

el cumplimiento del usuario final o su contraparte bajo los términos del contrato o los acuerdos de compensación relacionados. Por ejemplo, el riesgo legal podría surgir como resultado de documentación insuficiente o incompleta para el contrato, de la incapacidad de hacer cumplir un acuerdo de compensación por quiebra, de cambios adversos en las leyes fiscales, o de estatutos que les prohíban a las entidades invertir en ciertos tipos de instrumentos financieros.

19. Otras consideraciones aplicables a los riesgos de utilizar instrumentos financieros incluyen:

- El riesgo de fraude que puede incrementarse si, por ejemplo, un empleado que se encuentra en condiciones de cometer un fraude financiero conoce tanto los instrumentos financieros como los procesos para contabilizarlos, pero la entidad y los responsables del gobierno de la entidad tienen un menor grado de conocimiento.
- El riesgo de que los acuerdos maestros de compensación [8] no se reflejen correctamente en los estados financieros.
- El riesgo de que algunos instrumentos financieros puedan cambiar entre ser activos o pasivos durante su vigencia y que ese cambio pueda ocurrir rápidamente.

Controles relacionados con los instrumentos financieros

20. El grado en el cual una entidad utiliza instrumentos financieros y el grado de complejidad de estos son factores importantes que determinan el grado de sofisticación de los controles internos de la entidad. Por ejemplo, las entidades más pequeñas pueden utilizar productos menos estructurados y procesos y procedimientos sencillos para alcanzar sus objetivos.

21. Con frecuencia, los responsables del gobierno de la entidad tienen la responsabilidad de establecer el tono adecuado, y aprobar y supervisar el grado de utilización de los instrumentos financieros mientras que la función de la dirección consiste en dirigir y hacer un seguimiento de la exposición de la entidad a dichos riesgos. La entidad, y cuando sea conveniente, los responsables del gobierno de la entidad también son responsables del diseño e implementación de un sistema de control interno que permita la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Existe una mayor probabilidad de que los controles internos de la entidad sobre los instrumentos financieros sean eficaces cuando la entidad o los responsables del gobierno de la entidad han:

(a) Establecido un entorno de control adecuado y cuentan con una participación activa de los responsables del gobierno de la entidad para controlar el uso de instrumentos financieros, una estructura organizativa lógica con una asignación clara de responsabilidades y autoridad, y políticas y procedimientos adecuados de recursos humanos. De manera específica, se necesitan reglas claras para saber hasta qué punto los responsables de las actividades con instrumentos financieros están autorizados para actuar. Tales reglas deben considerar cualquier restricción legal o reglamentaria sobre el uso de instrumentos financieros. Por ejemplo, es posible que algunas entidades del sector público no tengan la facultad de hacer negocios utilizando derivados.

(b) Establecido un proceso de gestión de riesgos en relación con el tamaño de la entidad y la complejidad de sus instrumentos financieros (por ejemplo, en algunas entidades puede existir una función formal para la gestión de riesgos);

(c) Establecido sistemas de información que permitan a los responsables del gobierno de la entidad entender la naturaleza de las actividades con instrumentos financieros

[8] Una entidad que haya suscrito varias transacciones de instrumentos financieros con una sola contraparte puede celebrar con ella un acuerdo maestro de compensación. Este acuerdo contempla una única liquidación para todos los instrumentos financieros cubiertos por el acuerdo en caso de incumplimiento de cualquiera de los contratos.

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 verbales por teléfono o por medio de una

plataforma de negociación electrónica. Capturar las transacciones importantes y el registro preciso de los instrumentos financieros en este tipo de entorno es mucho más difícil que en una entidad que solo cuenta con unos pocos instrumentos financieros, cuya existencia e integridad generalmente pueden confirmarse mediante una confirmación bancaria a unos pocos bancos.

- Por otro lado, las entidades con pocos instrumentos financieros por lo general no cuentan con una segregación de funciones, y su acceso al mercado es limitado. En tales casos, a pesar de que puede resultar más fácil identificar las transacciones con instrumentos financieros, existe el riesgo de que la entidad dependa de un número limitado de personas, lo cual puede incrementar el riesgo de que se inicien transacciones no autorizadas o de que algunas no se registren.

Integridad, exactitud y existencia

24. Los apartados 25-33 describe los controles y procesos que pueden existir en entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, incluyendo aquellas que cuentan con una sala de operaciones. Por contra, una entidad que no tenga un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros puede no haber implementado estos controles y procesos pero, en su lugar, confirmar sus transacciones con la contraparte o la cámara de compensación. Hacer esto puede ser relativamente sencillo ya que la entidad sólo negocia con una o dos contrapartes.

Confirmaciones de operaciones y cámaras de compensación

25. Por lo general, para transacciones realizadas por instituciones financieras, los términos de los instrumentos financieros son documentados mediante confirmaciones que se intercambian entre las contrapartes y mediante acuerdos legales. Las cámaras de compensación sirven para el seguimiento del intercambio de confirmaciones, cruzar las operaciones y liquidarlas. Una cámara de compensación central se asocia a un intercambio y las entidades que efectúan compensaciones a través de las cámaras de compensación por lo general cuentan con procesos para gestionar la información que se entrega a estas.

26. No todas las transacciones se liquidan a través de un intercambio de este tipo. Muchos otros mercados han establecido la práctica de acordar los términos de las transacciones antes de que comience la liquidación. Para ser eficaz, este proceso debe realizarse en forma separada de quienes negocian los instrumentos financieros para minimizar el riesgo de fraude. En otros mercados, las transacciones se confirman después de que se inicia la liquidación y algunas veces la acumulación de atrasos en las confirmaciones resulta en liquidaciones que comienzan antes de que se hayan acordado por completo todos los términos. Esto representa un riesgo adicional debido a que las entidades que realizan transacciones necesitan confiar en medios alternativos de acordar negociaciones. Estos pueden incluir:

- aplicar conciliaciones rigurosas entre los registros de los operadores de los instrumentos financieros y los registros de los que liquidan (es importante que exista una sólida segregación de funciones entre ellos), combinado con controles sólidos de supervisión sobre aquellos que negocian los instrumentos financieros para asegurar la integridad de las transacciones;
- revisar la documentación resumen de las contrapartes que resalte los términos clave aun cuando no se hayan acordado todos los términos; y
- revisar exhaustivamente las ganancias y pérdidas de los operadores para asegurarse que coinciden con lo que ha calculado el área administrativa.

Conciliaciones con bancos y custodios

27. Algunos componentes de los instrumentos financieros, como bonos y acciones, pueden

mantenerse en depositarios separados. Además, la mayoría de los instrumentos financieros conllevan pagos en efectivo en algún momento y, a menudo estos flujos de efectivo comienzan en las primeras etapas de vida del contrato. Estos pagos y entradas en efectivo pasan por la cuenta bancaria de la entidad. Una conciliación periódica de los registros de la entidad con los registros de los bancos y custodios externos permite a la entidad asegurarse de que las transacciones se registran adecuadamente.

28. Cabe mencionar que no todos los instrumentos financieros conllevan flujos de efectivo en las primeras etapas de vida del contrato o pueden ser registrados en una bolsa o con un custodio. En estos casos, el proceso de conciliación no logrará identificar operaciones omitidas o registradas erróneamente, por lo que los controles de confirmación se vuelven más importantes. Aun cuando el flujo de efectivo se registre de manera correcta durante las primeras etapas de vida de un instrumento, esto no garantiza que todas las características o términos del instrumento (por ejemplo, el vencimiento o una opción de terminación temprana) se hayan registrado de manera exacta.

29. Adicionalmente, los movimientos de efectivo pueden ser relativamente pequeños en el contexto del tamaño global de las operaciones o del balance general de la propia entidad y, por consiguiente, pueden resultar difíciles de identificar. La importancia de las conciliaciones aumenta cuando el área de finanzas u otro personal del área administrativa revisan los registros contables en todas las cuentas del mayor para asegurarse de que sean válidos y aceptables. Este proceso puede ayudar a identificar si las contrapartidas de los asientos de efectivo relacionadas con los instrumentos financieros no se registraron correctamente. Es importante revisar las cuentas liquidadoras o cuentas de orden, independientemente de su saldo, ya que pueden existir partidas en conciliación compensatorias.

30. En las entidades con un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros, los controles de conciliación y confirmación pueden ser automatizados y, de ser así, es necesario contar con controles de TI adecuados para sustentar las transacciones. De manera específica, es necesario tener controles para asegurarse de que la información se haya obtenido de forma íntegra y exacta de fuentes externas (tales como bancos y custodios), así como de los registros de la entidad y que no se manipula antes o durante la conciliación. También es necesario contar con controles para asegurarse de que los criterios bajo los cuales se cruzan los asientos sean lo suficientemente restrictivos para evitar una compensación errónea de las partidas en conciliación.

Otros Controles sobre la integridad, exactitud y existencia

31. La complejidad inherente a algunos instrumentos financieros significa que no siempre será clara la forma como deben registrarse en los sistemas de la entidad. En tales casos, la entidad, podrá establecer procesos de control para hacer el seguimiento de las políticas que estipulan cómo deben medirse, registrarse y dar cuenta de tipos de transacciones específicos. Estas políticas generalmente son establecidas y revisadas con anticipación por personal debidamente cualificado capaz de conocer todos los efectos de los instrumentos financieros registrados.

32. Algunas transacciones pueden ser canceladas o corregidas después de su ejecución inicial. La aplicación de controles adecuados en relación con las cancelaciones o correcciones puede mitigar los riesgos de incorrección material debido a fraude o error. Adicionalmente, existe la posibilidad de que una entidad cuente con un proceso para reconfirmar las transacciones canceladas o corregidas.

33. En instituciones financieras con un alto volumen de transacciones, un empleado de alto nivel generalmente revisa los beneficios y pérdidas diarias en los libros de los operadores individuales para evaluar si son razonables en base al conocimiento del mercado del empleado. Ello permite que la entidad determine qué transacciones en particular no se registraron completa o exactamente, o identifique fraude por parte de un operador en

particular. Es importante que existan procedimientos de autorización de las transacciones que sustenten la revisión por parte del empleado de más alto nivel.

Valoración de los instrumentos financieros

Requerimientos de información financiera

34. En muchos marcos de información financiera los instrumentos financieros, incluyendo los derivados implícitos, se miden frecuentemente a valor razonable para fines de su presentación en el balance, calculando las pérdidas o beneficios, y/o la información a revelar. En general, el objetivo de la medición a valor razonable es llegar al precio con el cual se llevaría a cabo una transacción ordenada entre los participantes del mercado a la fecha de la medición bajo las condiciones actuales del mercado; es decir, no es el precio de una transacción por una liquidación forzosa o una venta urgente. Para cumplir con este objetivo, se toma en cuenta toda la información de mercado pertinente que se tenga disponible.

35. Las mediciones a valor razonable de los activos y pasivos financieros pueden darse durante el registro inicial de las transacciones y posteriormente cuando haya cambios en el valor. Los cambios en las mediciones del valor razonable que ocurren con el paso del tiempo pueden ser tratados de diferentes maneras bajo diferentes marcos de información financiera. Por ejemplo, dichos cambios pueden registrarse como beneficio o pérdida, o pueden registrarse en otras partidas de ingresos. También, dependiendo del marco de información financiera aplicable, será necesario que todo el instrumento financiero o sólo uno de sus componentes (por ejemplo, un derivado implícito cuando se reconozca contablemente por separado) se mida a su valor razonable.

36. Algunos marcos de información financiera establecen una jerarquía del valor razonable para incrementar la congruencia y comparabilidad en las mediciones del valor razonable y la información a revelar relacionada. Los datos pueden clasificarse en diferentes niveles, tales como:

- Datos Nivel 1— Precios cotizados (sin ajustar) en mercados activos para activos o pasivos financieros idénticos a los que puede acceder la entidad a la fecha de la medición.
- Datos Nivel 2— Datos distintos a los precios cotizados incluidos en el nivel 1, que son observables para los activos o pasivos financieros, ya sea directa o indirectamente. Si los activos o pasivos financieros tienen un plazo específico (contractual), los datos de nivel 2 deben ser observables durante sustancialmente todo el plazo del activo o pasivo financiero. Los datos de nivel 2 incluyen los siguientes:
    - Precios cotizados de activos o pasivos financieros similares en mercados activos.
    - Precios cotizados de activos o pasivos financieros idénticos en mercados que no están activos.
    - Datos distintos a los precios cotizados que son observables para el activo o pasivo financiero (por ejemplo, tipos de interés y curvas de rendimiento observables a intervalos comúnmente indicados, volatilidades implícitas y diferenciales de deuda).
    - Los datos derivados, o corroborados principalmente por información observable del mercado mediante correlación u otros métodos (datos corroborados por el mercado).
- Datos Nivel 3— Datos no observables para el activo o pasivo financiero. Los datos no observables se utilizan para medir el valor razonable cuando no hay datos observables disponibles, a efectos de determinar dicho valor aun cuando haya poca o nula actividad de mercado para el activo o pasivo financiero a la fecha de medición.

En general, la incertidumbre en la medición se incrementa conforme los instrumentos financieros cambian del nivel 1 al nivel 2, o del nivel 2 al nivel 3. También, dentro del nivel 2 puede haber un grado de incertidumbre considerable en cuanto a la medición, dependiendo de la posibilidad de observar los datos, la complejidad del instrumento financiero, su valoración y otros factores.

37. Ciertos marcos de información financiera pueden requerir o permitir que la entidad realice ajustes para compensar la incertidumbre en la medición para incorporar los riesgos que un participante del mercado consideraría en el momento de fijar el precio, con el fin de considerar la incertidumbre en cuanto a los riesgos relacionados con la fijación del precio o los flujos de efectivo de los instrumentos financieros. Por ejemplo:

- Ajustes al modelo. Algunos modelos pueden contener una deficiencia conocida o el resultado de la calibración puede resaltar la deficiencia en la medición del valor razonable, de conformidad con el marco de información financiera.
- Ajustes a los riesgos de crédito. Algunos modelos no toman en cuenta el riesgo de crédito, incluyendo el riesgo de la contraparte y el riesgo de crédito de la propia entidad.
- Ajustes de liquidez. Algunos modelos calculan un precio del mercado medio, aun cuando el marco de información financiera pudiera requerir el uso de un importe ajustado por la liquidez, como el margen entre el precio de compra y el precio de venta. Otro ajuste por liquidez, más discrecional, reconoce que algunos instrumentos financieros no son líquidos, lo cual afecta la valoración.
- Otros ajustes por riesgo. Un valor medido utilizando un modelo que no toma en cuenta todos los demás factores que los participantes del mercado considerarían al fijar los precios del instrumento financiero, puede no representar el valor razonable a la fecha de medición y, por consiguiente, tendría que ser ajustado por separado para cumplir con el marco de información financiera aplicable.

Aquellos ajustes que cambien la medición y valoración de los instrumentos financieros, de tal manera que se aparte de su valor razonable según la definición de este bajo el marco de información financiera aplicable, por ejemplo, para adoptar una posición conservadora, no son adecuados.

Datos observables y no observables

38. Como se mencionó anteriormente, el marco de información financiera a menudo clasifica los datos de acuerdo con la posibilidad de ser observados. A medida que disminuye la actividad en un mercado de instrumentos financieros y también lo hace la posibilidad de observar los datos, aumenta la incertidumbre en la medición. La naturaleza y fiabilidad de la información disponible para sustentar la valoración de los instrumentos financieros varían dependiendo de la posibilidad de observar los datos para su medición, la cual se ve influenciada por la naturaleza del mercado (por ejemplo, el nivel de actividad del mercado y si es a través de un mercado bursátil o extrabursátil). Por consiguiente, existe una continuidad de la naturaleza y fiabilidad de la evidencia utilizada para sustentar la valoración, y se vuelve más difícil para la entidad obtener información que sustente la valoración cuando los mercados se vuelven inactivos y los datos menos observables.

39. Cuando no hay datos observables disponibles, una entidad utiliza datos no observables (datos de nivel 3) que reflejan las hipótesis que los participantes del mercado utilizarían al fijar los precios de un activo financiero o pasivo financiero, incluyendo hipótesis sobre riesgos. Los datos no observables se elaboran utilizando la mejor información disponible dada las circunstancias. Para elaborar datos no observables, una entidad comienza con sus propios datos, los cuales se ajustan si la información razonablemente disponible indica que: (a) otros participantes del mercado utilizarían diferentes datos, o (b) la entidad tiene una característica o situación que los otros participantes del mercado no tienen (por ejemplo, una sinergia específica de la entidad).

Efecto de los mercados inactivos

40. La incertidumbre en la medición se incrementa, y la valoración se vuelve más complicada, cuando se vuelven inactivos los mercados en los que se negocian los instrumentos financieros o sus componentes. No hay un momento claro en que se considera que un mercado se ha vuelto inactivo, aunque los marcos de información financiera pueden proporcionar una orientación a este respecto. Las características de un mercado inactivo incluyen una disminución significativa en el volumen y nivel de operaciones, que los precios disponibles varíen significativamente con el paso del tiempo o entre los participantes del mercado o que los precios no se hayan actualizado. Sin embargo, evaluar si un mercado está inactivo requiere la aplicación del juicio.

41. Cuando un mercado está inactivo: los precios cotizados pueden ser obsoletos (es decir, desactualizados), pueden no representar los precios a los cuales los participantes del mercado pueden negociar un instrumento o pueden representar transacciones forzadas (como cuando un vendedor tiene la obligación de vender un activo para cumplir con requerimientos reglamentarios o legales, necesita disponer de un activo inmediatamente para tener liquidez o hay un único comprador potencial como resultado de restricciones legales o de tiempo impuestas). Por consiguiente, las valoraciones bajo estas circunstancias se preparan con base en los datos de nivel 2 y de nivel 3. Bajo tales circunstancias, las entidades pueden tener:

- Una política de valuación que incluya procesos para determinar 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 evaluar su fiabilidad. Por ejemplo, en un mercado activo, es más probable que una cotización de un corredor de instrumentos financieros que no se hayan negociado, refleje transacciones reales de un instrumento financiero similar, pero, conforme el mercado se vuelva menos activo, la cotización del corredor puede depender más de sus propias técnicas de valoración;
- Un conocimiento del empeoramiento de las condiciones del negocio que afecta a la contraparte, así como este empeoramiento en entidades similares a la contraparte puede indicar que la contraparte no cumplirá con sus obligaciones (es decir, riesgo de no cumplimiento);
- Políticas para ajustar las valoraciones por incertidumbre en la medición. Tales ajustes pueden incluir ajustes al modelo, ajustes por falta de liquidez, ajustes por riesgo de crédito, y ajustes por otros riesgos;
- La capacidad para calcular el rango de resultados realistas tomando en cuenta el número de incertidumbres que existen; por ejemplo, al realizar un análisis de sensibilidad; y
- Políticas para identificar cuándo los datos sobre la medición del valor razonable cambian a un nivel diferente en la jerarquía del valor razonable.

42. Se pueden presentar dificultades particulares cuando hay una reducción severa o incluso un cese total de operaciones con un cierto tipo de instrumento financiero. En estas circunstancias, existe la posibilidad de que los instrumentos financieros que hayan sido valorados con anterioridad utilizando precios de mercado deban ser valorados utilizando un modelo.

Proceso de valoración de la entidad

43. Las técnicas que puede utilizar una entidad para valorar sus instrumentos financieros incluyen precios observables, transacciones recientes, y modelos que utilizan datos observables y no observables. La entidad también puede utilizar:

(a) una fuente de precios externa, como por ejemplo servicio de información de precios

o la cotización de un corredor; o

(b) un experto en valoraciones.

La fuente de precios externa y los expertos en valoraciones pueden utilizar una o más de estas técnicas de valoración.

44. En muchos marcos de información financiera, la mejor evidencia del valor razonable de un instrumento financiero se encuentra en las transacciones contemporáneas en un mercado activo (es decir, datos de nivel 1). En estos casos, la valoración del instrumento financiero puede ser relativamente sencilla. Los precios cotizados para los instrumentos financieros que cotizan en bolsa o negociados en mercados líquidos extrabursátiles pueden obtenerse de fuentes como publicaciones financieras, las propias bolsas de valores o las fuentes de precios externas. Cuando se utilizan precios cotizados, es importante que la entidad conozca las bases sobre las cuales se proporciona la cotización, con el fin de asegurar que el precio refleja las condiciones del mercado a la fecha de medición. Los precios cotizados obtenidos de las publicaciones o de las bolsas de valores pueden proporcionar evidencia suficiente del valor razonable cuando, por ejemplo:

(a) los precios no están actualizados u “obsoletos” (por ejemplo, si la cotización se basa en el último precio negociado y la transacción ocurrió hace tiempo); y

(b) las cotizaciones son precios a los cuales los corredores realmente negociarían el instrumento financiero con suficiente frecuencia y volumen.

45. Cuando no hay un precio de mercado actual observable para el instrumento financiero (es decir, datos de nivel 1), será necesario que la entidad reúna otros indicadores de precio para que los utilice en una técnica de valoración, con el fin de valorar el instrumento financiero. Los indicadores de precios pueden incluir:

- Transacciones recientes, incluyendo las transacciones posteriores a la fecha de los estados financieros del mismo instrumento. Se debe considerar si es necesario realizar un ajuste debido a cambios en las condiciones de mercado entre la fecha de medición y la fecha en que se realizó la transacción, ya que estas transacciones no son necesariamente indicativas de las condiciones del mercado que prevalecían a la fecha de los estados financieros. Adicionalmente, es posible que la transacción represente una transacción forzada y, por lo tanto, que no sea indicativa del precio en una operación ordenada.
- Transacciones actuales o recientes de instrumentos similares, con frecuencia conocidos como “precios proxy” (representantes). Será necesario realizar ajustes al precio del proxy para reflejar las diferencias que existen entre este y el instrumento al que se le va a asignar un precio; por ejemplo, para tomar en cuenta las diferencias en los riesgos de liquidez y de crédito entre los dos instrumentos.
- índices para instrumentos similares. Al igual que con las transacciones con instrumentos similares, será necesario realizar ajustes para reflejar la diferencia entre el instrumento del que se va a fijar el precio y el(los) instrumento(s) del (de los) cual(es) se obtiene el índice utilizado.

46. Se espera que la entidad documente sus políticas de valoración y el modelo utilizado para valorar el instrumento financiero, incluyendo los motivos por los cuales se utilizó el(los) modelo(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 la evaluación de:
  - La integridad matemática y la solidez teórica de la metodología, incluyendo la adecuación de los parámetros y sensibilidades.
  - La congruencia e integridad de los datos del modelo con respecto a las prácticas del mercado, y si hay datos adecuados disponibles para ser utilizados en el modelo.
- Existen controles de seguridad y procedimientos y políticas de control de cambios adecuadas sobre el modelo.
- El modelo se cambia o ajusta de forma adecuada y periódica para reflejar los cambios en las condiciones del mercado.
- El modelo es calibrado, revisado y probado periódicamente para su validación por una función objetiva e independiente. Ello es un medio para asegurar que los datos del modelo son una representación fiel del valor que los participantes del mercado asignarían al instrumento financiero.
- El modelo maximiza el uso de los datos observables relevantes y minimiza el uso de datos no observables.
- Se realizan ajustes a los resultados del modelo para reflejar las hipótesis que los participantes del mercado aplicarían en circunstancias similares.
- El modelo se documenta adecuadamente, incluyendo las aplicaciones y limitaciones previstas del modelo y sus parámetros clave, datos requeridos, resultados de cualquier análisis de validación realizado y cualquier ajuste que se haga a los resultados del modelo.

Ejemplo de instrumento financiero común

50. A continuación se describe cómo pueden ser aplicados los modelos para valorar un instrumento financiero común: títulos respaldados por activos[9]. Debido a que los títulos respaldados por activos con frecuencia se valoran con base en datos de nivel 2 o nivel 3, generalmente se valoran utilizando modelos, lo cual requiere que la entidad:

- Conozca el tipo de título —considerando (a) la garantía "colateral" subyacente y (b) los términos del título. La garantía "collateral" subyacente se utiliza para estimar el momento de realización y los montos de los flujos de efectivo, tales como pagos del principal e intereses de las hipotecas o tarjetas de crédito.
- Conozca los términos de los títulos—esto incluye evaluar los derechos contractuales de los flujos de efectivo, tales como listas de prioridad de reembolso y los casos de incumplimiento. La lista de prioridad de reembolso, a la que con frecuencia se le

[9] Un título respaldado por activos es un instrumento que está respaldado por un grupo de activos subyacentes (conocidos como colateral, tales como cuentas por cobrar de tarjetas de crédito o préstamos para vehículos) y obtiene valor e ingresos de aquellos activos subyacentes.

conoce como prelación, se refiere a los términos bajo los cuales se requiere que se les pague a algunas clases de tenedores de títulos (deuda preferente) antes que a otros (deuda subordinada). Los derechos que tiene cada clase de tenedores de títulos sobre los flujos de efectivo, a lo que con frecuencia se le conoce como la “cascada” de flujo de efectivo, junto con las hipótesis relacionados con la oportunidad y el monto de los flujos de efectivo, se utilizan para obtener un conjunto de flujos de efectivo estimados para cada clase de tenedor de títulos. Los flujos de efectivo esperados son posteriormente descontados para obtener un valor razonable estimado.

51. Los flujos de efectivo de un activo de garantía de respaldo 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 evaluar los tipos de interés del mercado para garantías similares contra los tipos de la garantía subyacente del título. Por ejemplo, si bajan los tipos de interés del mercado para hipotecas, entonces las hipotecas subyacentes de un título pueden experimentar un índice de pagos anticipados más elevado de lo inicialmente previsto. Para estimar la posibilidad de incumplimiento y la severidad de las pérdidas se debe realizar una evaluación detallada de las garantías “colateral” subyacentes y del deudor, para estimar los índices de incumplimiento. Por ejemplo, cuando una garantía “collateral” subyacente comprende hipotecas residenciales, la severidad de las pérdidas puede verse afectada por las estimaciones de los precios de las viviendas durante la vigencia del título.

Fuentes de precios externas

52. Las entidades pueden utilizar fuentes de precios externas con el fin de obtener información sobre el valor razonable. La preparación de los estados financieros de una entidad, incluyendo la valoración de los instrumentos financieros y la preparación de la información a revelar en los estados financieros relativa a dichos instrumentos, puede requerir de un grado de especialización técnica que la dirección no posee. A veces, una entidad no puede desarrollar técnicas de valoración adecuadas, incluyendo modelos que pudieran ser utilizados en una valoración, por lo que puede utilizar fuentes de precios externas para efectuar la valoración o para proporcionar información a revelar en los estados financieros. De manera específica, este puede ser el caso de las pequeñas entidades o de entidades que no realizan un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros (por ejemplo, las instituciones no financieras que cuentan con un departamento de tesorería). Aun cuando la administración de una entidad haya utilizado una fuente externa proveedora de precios, ella es, en última instancia, la responsable de la valoración.

53. También pueden utilizarse fuentes de precios externas porque es posible que la entidad no pueda valorar el volumen de títulos durante un breve periodo de tiempo. Generalmente, este es el caso de los fondos de inversión negociados para los cuales se debe determinar un valor neto del activo cada día. En otros casos, es posible que la entidad tenga su propio proceso para fijar precios pero utilice fuentes de precios externas para corroborar sus propias valoraciones.

54. Por una o más de estas razones, muchas entidades utilizan fuentes de precios externas cuando valoran sus títulos ya sea como fuente primaria o para corroborar sus propias valoraciones. Las fuentes de precios externas normalmente se encuentran dentro de las siguientes categorías:

- servicios de información de precios, incluyendo los servicios de precios por consenso; y
- corredores que proporcionan cotizaciones.

Servicios de información de precios

55. Servicios de información de precios proporcionan a las entidades precios e información relacionada con los precios para una gran variedad de instrumentos financieros, y con frecuencia realizan valoraciones diarias de un gran número de instrumentos financieros. Estas valoraciones pueden realizarse recabando datos y precios del mercado de una amplia variedad de fuentes, incluyendo los formadores del mercado y, en algunos casos, por medio de técnicas de valoración internas para obtener valores razonables estimados. Los servicios de información de precios pueden combinar un gran número de métodos para llegar al precio. Los servicios de información de precios generalmente se utilizan como una fuente de precios basada en datos de nivel 2. Los servicios de información de precios pueden tener controles sólidos en torno a la forma cómo se desarrollan los precios y sus clientes a menudo incluyen una gran variedad de partes, incluyendo inversores que compran y venden instrumentos financieros, las funciones de administrativa y de comprobación, los auditores y otros.

56. Los servicios de información de precios normalmente cuentan con un proceso formal para que los clientes cuestionen los precios recibidos. Este proceso de objeción por lo general requiere que el cliente proporcione evidencia que sustente otro precio, y las objeciones se clasifican en base a la calidad de la evidencia proporcionada. Por ejemplo, se puede admitir una objeción basada en una venta reciente del mismo instrumento que no era del conocimiento del servicio de información de precios, en tanto que una objeción basada en una técnica de valoración del mismo cliente puede ser minuciosamente examinada. De esta manera, un servicio de información de precios con un gran número de participantes líderes que compren o vendan instrumentos financieros puede ser más capaz de corregir constantemente los precios para que reflejen mejor la información que se encuentra disponible para los participantes del mercado.

Servicios de fijación de precios por consenso

57. Algunas entidades pueden usar información acerca de los precios de los servicios de información de precios por consenso, la cual es diferente a la proporcionada por otros proveedores de precios. Los servicios de información de precios por consenso obtienen información sobre los precios de instrumentos de las diferentes entidades participantes (suscriptores). Cada suscriptor proporciona precios al proveedor de precios. El proveedor de precios gestiona esta información de forma confidencial e informa a cada suscriptor del precio por consenso, que por lo general es un promedio aritmético de los datos calculados, después de aplicar un proceso de depuración de datos para eliminar valores atípicos. Para algunos mercados, como el de los derivados exóticos, los precios por consenso podrían constituir los mejores datos disponibles. Sin embargo, se toman en consideración muchos factores cuando se evalúa la fidelidad en la representación de los precios por consenso incluyendo, por ejemplo:

- Si los precios proporcionados por los suscriptores están basados en transacciones reales o si solo son precios indicativos basados en sus propias técnicas de valoración.
- El número de fuentes de las cuales se obtuvieron los precios.
- La calidad de las fuentes utilizadas por el servicio de información de precios por consenso.
- Si los participantes incluyen a los participantes líderes del mercado.

58. Por lo general, los precios por consenso se encuentran únicamente disponibles para suscriptores que han proporcionado sus propios precios al servicio. En consecuencia, no todas las entidades tendrán acceso directo a los precios por consenso. Debido a que por lo general un suscriptor no puede saber cómo se estimaron los precios presentados, es posible que se requieran otras fuentes de evidencia además de la información de los servicios de información de precios por consenso para que la entidad pueda sustentar su valoración. De manera específica, este puede ser el caso cuando la fuente proporciona

precios indicativos determinados en base a sus propias técnicas de valoración de la fuente y la entidad no puede obtener un conocimiento de cómo estas fuentes calcularon sus precios.

Corredores que proporcionan cotizaciones

59. Debido a que los corredores sólo proporcionan cotizaciones como un servicio incidental para sus clientes, las cotizaciones que proporcionan difieren en muchos aspectos de los precios obtenidos por los servicios de información de precios. Los corredores pueden ser reacios a proporcionar información acerca del proceso utilizado para desarrollar su cotización, pero a la vez tienen acceso a información sobre transacciones de las cuales los servicios de información de precios pueden no tener conocimiento. Las cotizaciones de corredores pueden ser ejecutables o indicativas. Las cotizaciones indicativas representan la mejor estimación del valor razonable calculada por el corredor, en tanto que una cotización ejecutable implica que el corredor está dispuesto a realizar la transacción al precio determinado. Las cotizaciones ejecutables constituyen una sólida evidencia del valor razonable. Las cotizaciones indicativas representan evidencia menos fuerte debido a la falta de transparencia en los métodos utilizados por el corredor para fijar la cotización. Además, el rigor de los controles sobre la cotización de los corredores a menudo varía dependiendo de si el corredor también mantiene los mismos títulos en su propia cartera. Las cotizaciones de los corredores a menudo se utilizan para títulos con datos de nivel 3 y en algunas ocasiones pueden constituir la única información externa disponible.

Consideraciones adicionales en relación con las fuentes externas de precios

60. Conocer la forma en que una fuente proveedora de precios calculó un precio permite a la entidad determinar si es adecuado utilizar dicha información en su valoración, inclusive como dato en una técnica de valoración y en qué nivel de datos debe clasificarse el título para fines de revelación. Por ejemplo, una fuente externa proveedora de precios puede valorar los instrumentos financieros utilizando sus propios modelos, y es importante que la entidad conozca la metodología, las hipótesis y los datos utilizados.

61. Si las mediciones de valor razonable obtenidas de las fuentes externas de precios no se basan en los precios actuales de un mercado activo, será necesario que la entidad evalúe si las mediciones del valor razonable se obtuvieron de una manera que sea congruente con el marco de información financiera aplicable. Esta evaluación debe incluir las siguientes consideraciones:

- Cómo se determinó el valor razonable, por ejemplo, si el valor razonable fue determinado utilizando una técnica de valoración, con el fin de evaluar si dicha técnica es congruente con el objetivo de medición del valor razonable;
- Si la cotización es un precio indicativo, un margen indicativo, o una oferta vinculante; y
- Con qué frecuencia las fuentes externas de precios estiman el valor razonable, para poder evaluar si dicha estimación refleja las condiciones del mercado a la fecha de la medición.

El hecho de conocer las bases sobre las cuales las fuentes externas de precios determinaron sus cotizaciones en el contexto de los instrumentos financieros que tiene la entidad le ayuda a la entidad a evaluar la relevancia y fiabilidad de esta evidencia para sustentar sus valoraciones.

62. Es posible que haya disparidades entre los indicadores de precios de diferentes fuentes. El hecho de conocer la forma en que se desarrollaron los indicadores de precios, y de investigar estas disparidades, ayuda a la entidad a corroborar la evidencia utilizada para su valoración de los instrumentos financieros, con el fin de evaluar si la valoración es razonable. A veces tomar tan solo el promedio de las cotizaciones proporcionadas, sin hacer una mayor investigación, no es lo más conveniente debido a que un precio dentro

del rango puede ser el más representativo del valor razonable sin ser el promedio. Para evaluar si sus valoraciones de los instrumentos financieros son razonables, la entidad puede:

- Considerar si las transacciones consideradas representan transacciones forzadas en lugar de transacciones entre compradores y vendedores dispuestos. Esto puede invalidar el precio como punto de comparación;
- Analizar los flujos de efectivo futuros esperados del instrumento. Esto podría utilizarse como indicador de los datos de precios más relevantes;
- Dependiendo de la naturaleza de lo que no es observable, extrapolar desde los precios observados hasta los no observados (por ejemplo, cuando hay precios observados de instrumentos con vencimientos de hasta diez años, la curva de precios de diez años puede ser extrapolada más allá de los diez años como un indicador). Es necesario procurar que la extrapolación no se aleje tanto de la curva observable de tal manera que su relación con los precios observables se vuelva tan tenue que ya no sea confiable;
- Comparar entre sí los precios dentro de un portafolio de instrumentos financieros entre sí para asegurarse que los valores entre instrumentos financieros similares sean congruentes;
- Usar más de un modelo para corroborar los resultados de cada uno, tomando en consideración los datos e hipótesis utilizados en cada uno; o
- Evaluar los movimientos en los precios de los instrumentos para fines de cobertura y las garantías relacionadas.

Para llegar a una conclusión sobre una valoración, una entidad también puede considerar otros factores que pueden ser propios de las circunstancias de la entidad.

Contratación de expertos en valoraciones

63. Una entidad puede contratar a un experto en valoraciones de una banca de inversión, corredor o de otra firma de valoración para valorar todos o algunos de sus títulos. A diferencia de los servicios de información de precios y de las cotizaciones proporcionadas por un corredor, por lo general, la metodología y los datos utilizados por un experto en valoraciones se encuentran disponibles de forma inmediata para la entidad. Aunque la entidad haya contratado a un experto, ella es la responsable final de la valoración utilizada.

Cuestiones relacionadas con los pasivos financieros

64. Conocer el efecto del riesgo de crédito es un aspecto importante de la valoración tanto de los activos como de los pasivos financieros. Esta valoración debe reflejar la calidad del crédito y la solidez financiera tanto del emisor como de cualquier proveedor de respaldo crediticio. En algunos marcos de información financiera, la medición de un pasivo financiero supone que este ha sido transferido a un participante del mercado a la fecha de la medición. Cuando no hay un precio de mercado observable para un pasivo financiero, su valor normalmente se mide utilizando el mismo método que utilizaría la contraparte para medir el valor del activo correspondiente, salvo que existan factores específicos en cuanto al pasivo (como una mejora crediticia de un tercero). En especial, el riesgo de crédito propio[10] de la entidad a menudo puede ser difícil de medir.

Presentación e información a revelar de los instrumentos financieros

65. La mayoría de los marcos de información financiera requieren revelar información en los estados financieros que permita a los usuarios de estos tener información significativa sobre los efectos de las transacciones con instrumentos financieros de la entidad,

[10] El riesgo de crédito propio es la cuantía del cambio en el valor razonable que no es atribuible a los cambios en las condiciones del mercado.

incluyendo los riesgos e incertidumbre relacionados con los instrumentos financieros.

66. La mayoría de los marcos requieren revelar información cuantitativa y cualitativa (incluyendo las políticas contables) relacionada con los instrumentos financieros. Los requerimientos contables sobre las mediciones de valor razonable en los estados financieros y la información a revelar son amplios en la mayoría de los marcos de información financiera y no sólo abarcan la valoración de los instrumentos financieros. Por ejemplo, la información a revelar cualitativa relativa a los instrumentos financieros proporciona información contextual importante sobre sus características y flujos de efectivo futuros, lo que puede ayudar a los inversores a entender los riesgos a los que están expuestas las entidades.

Categorías de las revelaciones de información

67. Los requerimientos de información a revelar incluyen:

(a) información a revelar cuantitativa derivada de los importes incluidos en los estados financieros, por ejemplo, las diferentes categorías de activos y pasivos financieros;

(b) información a revelar cuantitativa que requiere de la aplicación de un juicio profesional significativo, por ejemplo, el análisis de sensibilidad para cada tipo de riesgo de mercado al que está expuesta la entidad; e

(c) información a revelar cualitativa, por ejemplo, la que describe el gobierno corporativo de la entidad sobre los instrumentos financieros; los objetivos, controles, políticas y procesos para gestionar cada tipo de riesgo que surja de los instrumentos financieros y los métodos utilizados para medir los riesgos.

68. Cuanto más sensible sea la valoración a los cambios de una determinada variable, más probable será que se deba incluir una revelación de información que describa la incertidumbre en torno a la valoración. Algunos marcos de información financiera podrán requerir también la revelación de los análisis de sensibilidad, incluyendo los efectos de cambios en las hipótesis utilizadas en las técnicas de valoración de la entidad. Por ejemplo, la información a revelar adicional requerida para los instrumentos financieros con mediciones del valor razonable clasificadas dentro de los datos de nivel 3 en la jerarquía del valor razonable tienen como fin informar a los usuarios de los estados financieros sobre los efectos de las mediciones del valor razonable que utilizan los datos más subjetivos.

69. Algunos marcos de información financiera requieren que se revele información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar la naturaleza y el alcance de los riesgos que derivados de los instrumentos financieros a los que está expuesta la entidad a la fecha del informe. Estas revelaciones de información pueden incluirse en las notas a los estados financieros, o en la discusión y análisis de la dirección dentro de su informe anual, con referencias cruzadas a los estados financieros auditados. El grado de detalle de la información a revelar depende del grado de exposición a riesgos relacionada con los instrumentos financieros de la entidad. Esto incluye revelaciones de información cualitativas acerca de:

- la exposición a riesgos y cómo surgieron, incluyendo los posibles efectos sobre los requerimientos de liquidez y garantía futuros de la entidad;
- los objetivos, políticas y procesos de la entidad para la gestión de riesgos y los métodos utilizados para su medición; y
- cualquier cambio en las exposiciones a riesgos o en los objetivos, políticas o procesos para la su gestión con respecto al periodo anterior.

Sección II — Consideraciones auditoría relativas a instrumentos financieros

70. Ciertos factores pueden hacer que la auditoría de los instrumentos financieros sea especialmente difícil. Por ejemplo:

- Es posible que resulte difícil tanto para la entidad como para el auditor conocer la naturaleza de los instrumentos financieros y para qué se utilizan, así como los riesgos a los que la entidad está expuesta.
- La actitud del mercado y su grado de liquidez pueden cambiar rápidamente, ejerciendo presión sobre la entidad para que gestione sus riesgos de manera eficaz.
- Es posible que resulte difícil obtener evidencia que sustente la valoración.
- Los pagos individuales asociados a ciertos instrumentos financieros pueden ser significativos, lo cual puede incrementar el riesgo de malversación de activos.
- Es posible que aun cuando las cantidades registradas en los estados financieros relativos a los instrumentos financieros no 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[11]

71. El escepticismo profesional es necesario para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría y para ayudar al auditor a estar alerta sobre posibles indicios de sesgo de la dirección de la entidad. Dicho escepticismo incluye cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de la documentación, las respuestas a las indagaciones y otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. También incluye estar alerta a condiciones que pudieran indicar una posible incorrección debida a fraude o error y considerar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida a la luz de las circunstancias.

72. Aplicar el escepticismo profesional se requiere en todas las circunstancias, y la necesidad de escepticismo profesional aumenta en función de la complejidad de los instrumentos financieros, por ejemplo con respecto a:

- Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, lo cual puede ser especialmente difícil cuando se utilizan modelos o para determinar si los mercados están inactivos.
- Evaluar los juicios de la dirección, y la posibilidad de sesgo de la dirección, al aplicar el marco de información financiera aplicable a la entidad, especialmente la selección por parte de la dirección de las técnicas de valoración y el uso de hipótesis en las técnicas de valoración, y al hacer frente a situaciones en las que difieren los juicios del auditor de los juicios de la dirección.
- Alcanzar conclusiones en base a la evidencia de auditoría obtenida; por ejemplo, evaluar la razonabilidad de las valoraciones preparadas por los expertos de la dirección y evaluar si las revelaciones de información en los estados financieros logran una presentación fiel.

Consideraciones en la planificación[12]

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;

---

[11] NIA 200, apartado 15

[12] La NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, aborda la responsabilidad del auditor de planificar la auditoría de estados financieros.

- conocer los instrumentos financieros a los que está expuesta la entidad, y sus objetivos y riesgos;
- determinar si se necesitan cualificaciones y conocimientos especializados para la auditoría;
- conocer y evaluar el sistema de control interno a la luz de las transacciones con instrumentos financieros y los sistemas de información de la entidad que están dentro del alcance de la auditoría;
- conocer la naturaleza, rol y actividades de la función de auditoría interna de la entidad;
- conocer el proceso de la dirección para valorar los instrumentos financieros, lo que incluye determinar si la dirección ha contratado a un experto o los servicios de un tercero; y
- valorar y responder a los riesgos de incorrección material.

Conocer los requerimientos contables y de información a revelar

74. La NIA 540 requiere que el auditor obtenga un conocimiento de los requerimientos del marco de información financiera aplicable, con respecto a las estimaciones contables, incluyendo la correspondiente información a revelar y cualquier requerimiento reglamentario[13]. 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 ocultar ciertos elementos de riesgo y exposición. Obtener un conocimiento de los instrumentos en los cuales la entidad ha invertido o a los cuales está expuesta, incluyendo las características de los instrumentos, ayuda al auditor a identificar si:
    - algún aspecto importante de una transacción no se ha considerado o está registrado incorrectamente;
    - la valoración parece ser adecuada;
    - la entidad conoce y gestiona cabalmente los riesgos inherentes a ellos; y
    - los instrumentos financieros están clasificados adecuadamente como activos y pasivos circulantes y no circulantes (corrientes y no corrientes).

76. Ejemplos de los factores que el auditor debe considerar para obtener un conocimiento de los instrumentos financieros de la entidad incluyen:
    - A qué tipos de instrumentos financieros está expuesta la entidad.
    - El uso al que se destinan.

---

[13] NIA 540, apartado 8(a)

- El conocimiento de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad sobre los instrumentos financieros, su uso y los requerimientos contables correspondientes.
- Los términos y características exactos de los instrumentos para conocer completamente sus efectos, y especialmente en el caso de transacciones vinculadas, el impacto global de las transacciones con instrumentos financieros.
- Cómo encajan los instrumentos en la estrategia global de gestión de riesgos de la entidad.

Las indagaciones a las personas de la función de auditoría interna y las personas encargadas de las funciones de gestión de riesgos, en caso de que existan dichas funciones, y las discusiones con los responsables del gobierno de la entidad, pueden ayudar al auditor a lograr el nivel de conocimiento requerido.

77. En algunos casos, un contrato, incluyendo un contrato para algún instrumento no financiero, puede contener un derivado. Algunos marcos de información financiera permiten o requieren que dichos derivados "implícitos" se separen, en algunas circunstancias, del contrato principal. Conocer el proceso de la dirección para identificar y reconocer los derivados implícitos ayudará al auditor a conocer los riesgos a los que está expuesta la entidad.

Utilización de aquellos con cualificaciones especializadas en la auditoría[14]

78. Una consideración clave en las auditorías que involucran instrumentos financieros, especialmente instrumentos financieros complejos, es la competencia del auditor. La NIA 220[15] requiere que el socio del encargo se asegure de que el equipo del encargo, y cualquier experto del auditor que no forme parte del equipo del encargo, reúnan colectivamente la competencia y capacidad adecuadas para llevar a cabo la auditoría de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y para poder emitir un informe de auditoría que sea adecuado en función de las circunstancias. Además, los requerimientos de ética aplicables[16] 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 evaluar si se han incluido las revelaciones adecuadas de conformidad con el marco de información financiera aplicable, en caso de que se requiera revelar los riesgos.

---

[14] Cuando la especialización de esa persona es en auditoría y contabilidad, sin importar si la persona es de la firma o externa, dicha persona se considera como parte del equipo del encargo y está sujeta a los requerimientos de la NIA 220, *Control de calidad de la auditoría de estados financieros*. Cuando la especialización de esa persona es en un campo distinto al de contabilidad o auditoría, se considera un experto del auditor, y se aplican los requerimientos de la NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*. La NIA 620 explica que es necesario aplicar el juicio profesional para distinguir entre las personas especializadas en contabilidad y auditoría, y los expertos en otras áreas. Sin embargo, la NIA 620 también dice que se puede distinguir entre la especialización en métodos de contabilidad de instrumentos financieros (especialización en auditoría y contabilidad) y la especialización en técnicas complejas de valoración de instrumentos financieros (especialización en un campo distinto a la contabilidad y auditoría.)

[15] NIA 220, apartado 14

[16] *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) apartados 320.1–320.10

- Conocer el marco de información financiera aplicable, especialmente cuando hay áreas que se sabe que pueden ser objeto de distintas interpretaciones, o cuando la práctica sea incongruente o esté en desarrollo.
- Conocer las implicaciones legales, reglamentarias y fiscales derivadas de los instrumentos financieros, incluyendo si los contratos son ejecutables por la entidad (por ejemplo, revisar los contratos subyacentes), puede requerir de cualificaciones y conocimientos especializados.
- Valorar los riesgos inherentes a los instrumentos financieros.
- Ayudar al equipo del encargo a obtener evidencia para sustentar las valoraciones de la entidad o para elaborar una estimación puntual o por rangos, especialmente cuando el valor razonable se determina mediante un modelo complejo; o cuando los mercados están inactivos y la información y las hipótesis son difíciles de obtener; o cuando se utilizan datos no observables; o cuando la entidad ha contratado a un experto.
- Evaluar los controles de tecnología de la información, especialmente en entidades con un alto volumen de instrumentos financieros. En dichas entidades, la tecnología de información puede ser altamente compleja; por ejemplo, cuando una parte importante de los instrumentos financieros se transmite, procesa, mantiene o accede de manera electrónica. Además, la tecnología de la información puede incluir servicios importantes proporcionados por una organización de servicios.

80. La naturaleza y el uso de tipos de instrumentos financieros específicos, la complejidad de los requerimientos contables, y las condiciones del mercado pueden conllevar la necesidad de que el equipo del encargo consulte[17] con otros profesionales contables y de auditoría, de la firma o ajenos a esta, con especialización y experiencia técnica pertinentes en contabilidad o auditoría, tomando en consideración factores tales como:

- Las capacidades y competencias del equipo del encargo, incluyendo la experiencia de los miembros del equipo del encargo.
- Los atributos de los instrumentos financieros utilizados por la entidad.
- La existencia de circunstancias inusuales o riesgos en el encargo, así como la necesidad de aplicar el juicio profesional, especialmente con respecto a la materialidad y los riesgos significativos.
- Las condiciones del mercado.

Conocimiento del control interno

81. La NIA 315 (Revisada 2019) establece requerimientos que el auditor deberá observar para conocer la entidad y su entorno, incluyendo su control interno. Obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, es un proceso continuo y dinámico de recopilar, actualizar y analizar información durante todo el proceso de auditoría. El conocimiento obtenido permite que el auditor identifique y valore los riesgos de incorrección material en los estados financieros y afirmaciones proporcionando con esto una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección material valorados. El volumen y variedad de las transacciones con instrumentos financieros de una entidad, generalmente determina la naturaleza y el alcance de los controles que puedan existir en ella. El conocimiento de cómo se hace el seguimiento y controlan los instrumentos financieros ayuda al auditor a determinar la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría. El Anexo describe los controles que pueden existir en una entidad que realiza un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros.

---

[17] La NIA 220, apartado 18(b), requiere que el socio del encargo se satisfaga de que los miembros del equipo de encargo han realizado las consultas apropiadas durante el curso del trabajo, tanto dentro del equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros a un nivel adecuado dentro o fuera de la firma de auditoría.

Conocimiento de la naturaleza, función y actividades de la función de auditoría interna

82. En muchas grandes entidades, la función de auditoría interna puede realizar tareas que permiten a la alta dirección y a los responsables del gobierno de la entidad revisar y evaluar los controles de la entidad relacionados con el uso de instrumentos financieros. La función de auditoría interna puede ayudar a identificar los riesgos de incorrección material debida a fraude o error. Sin embargo, los conocimientos y las cualificaciones que se requiere de la función de auditoría interna para entender y realizar procedimientos que proporcionen una seguridad razonable a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad sobre el uso por parte de la entidad de instrumentos financieros por lo general son muy diferentes a los que se requieren para otras áreas del negocio. El grado en el cual la función de auditoría interna cuenta con los conocimientos y las cualificaciones necesarias para cubrir, y de hecho ha cubierto, las actividades con instrumentos financieros de la entidad, así como la competencia y la objetividad de la función de auditoría interna, es un factor importante en la determinación del auditor externo sobre si es posible que la función de auditoría interna sea relevante para la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría.

83. Las áreas en las que el trabajo de la función de auditoría interna puede ser especialmente relevante son[18]:

- desarrollar una visión general sobre el grado de uso de los instrumentos financieros;
- evaluar la adecuación de las políticas y procedimientos y de su cumplimiento por parte de la dirección;
- evaluar la eficacia operativa de las actividades de control de los instrumentos financieros;
- evaluar los sistemas aplicables a las actividades con instrumentos financieros; y
- evaluar si se identifican, valoran y gestionan nuevos riesgos relacionados con instrumentos financieros.

Conocimiento de la metodología utilizada por la dirección para la valoración de instrumentos financieros

84. La responsabilidad de la dirección en relación con la preparación de los estados financieros incluye aplicar los requerimientos del de información financiera aplicable a la valoración de instrumentos financieros. La NIA 540 requiere que el auditor obtenga un conocimiento sobre cómo la entidad realiza las estimaciones contables y de la información sobre la cual se basan estas estimaciones[19]. El enfoque de la dirección hacia la valoración también toma en cuenta la selección de una metodología de valoración adecuada y el nivel de evidencia que se espera esté disponible. Para cumplir el objetivo de una medición objetiva del valor razonable, una entidad desarrolla una metodología de valoración que considera toda la información pertinente del mercado que se encuentra disponible. Un cabal conocimiento del instrumento financiero que va a valorarse permite a la entidad identificar y evaluar la información pertinente del mercado que se encuentra disponible sobre instrumentos idénticos o similares que deberán incorporarse a la metodología de valoración.

Valoración y respuesta a los riesgos de incorrección material

Consideraciones generales relacionadas con los instrumentos financieros

85. La NIA 540[20] explica que el grado de incertidumbre en la estimación afecta el riesgo de

---

[18] El trabajo realizado por las funciones de gestión de riesgos, departamento de revisión de modelos y control de producto pueden también ser relevantes.

[19] NIA 540, apartado 8(c)

[20] NIA 540, apartado 2

incorrección material asociado a las estimaciones contables. El uso de instrumentos financieros más complejos, tales como los que tienen un alto grado de incertidumbre y variabilidad de flujos de efectivo futuros, puede llevar a un mayor riesgo de incorrección material, especialmente respecto de la valoración. Otros aspectos que afectan el riesgo de incorrección material incluyen:

- El volumen de instrumentos financieros a los que está expuesta la entidad.
- Los términos del instrumento financiero, incluyendo sí el mismo instrumento financiero incluye otros instrumentos financieros.
- La naturaleza de los instrumentos financieros.

Factores de riego de fraude[21]

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 2019) incluye evaluar el diseño e implementación de los controles internos. Esto proporciona la base para considerar el enfoque de auditoría adecuado para diseñar y realizar procedimientos de auditoría posteriores de conformidad con la NIA 330, incluyendo tanto procedimientos sustantivos como pruebas de controles. El enfoque adoptado se ve influenciado por el conocimiento del auditor del control interno relevante para la auditoría, incluyendo los puntos fuertes del entorno de control, cualquier función de gestión del riesgo, el importe y complejidad de las transacciones de la entidad y si la valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material incluye la expectativa de que los controles operan de forma eficaz.

90. La valoración por parte del auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede cambiar durante el transcurso de la auditoría conforme se obtiene información adicional. Permanecer alerta durante la auditoría, por ejemplo, cuando se inspeccionan los registros o documentos, puede ayudar al auditor a identificar acuerdos u otra información que pueda indicar la existencia de instrumentos financieros que la

---

[21] Véase la NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoria de estados financieros con respecto al fraude*, para los requerimientos y guías que abordan factores de riesgo de fraude.

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[22].

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;

---

[22] 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 precisión que los controles pretenden alcanzar;
- La evidencia sobre la realización de las actividades de control; y
- El momento en que se realizan las transacciones con instrumentos financieros clave, por ejemplo, si son cerca del cierre del periodo.

Procedimientos sustantivos

96. Diseñar procedimientos sustantivos incluye considerar:

- El uso de procedimientos analíticos [23]: 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.

---

[23] La NIA 315 (Revisada 2019), apartado 14(b), requiere que el auditor aplique procedimientos analíticos como procedimientos de valoración de riesgos que le ayuden a evaluar los riesgos de incorrección material con el fin de disponer de una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos valorados. La NIA 520, *Procedimientos analíticos,* apartado 6, requiere que el auditor utilice procedimientos analíticos para alcanzar una conclusión global sobre los estados financieros. Los procedimientos analíticos también pueden ser aplicados en otras etapas de la auditoría.

- Procedimientos realizados en otras áreas de auditoría: los procedimientos realizados en otras áreas de los estados financieros pueden proporcionar evidencia acerca de la integridad de las transacciones con instrumentos financieros. Estos procedimientos pueden incluir pruebas de ingresos y los subsiguientes pagos en efectivo, y la búsqueda de pasivos no registrados.
- Selección de partidas que se someterán a prueba: en algunos casos, la cartera de instrumentos financieros incluirá instrumentos con complejidades y riesgos diversos. En tales casos, puede resultar útil el muestreo en base al juicio.

97. Por ejemplo, en el caso de títulos respaldados por activos, en respuesta a los riesgos de incorrección material para dichos títulos, el auditor puede considerar realizar algunos de los siguientes procedimientos de auditoría:

- Examinar la documentación contractual para entender los términos del título, la garantía "colateral" subyacente y los derechos de cada clase de tenedor de títulos.
- Indagar acerca de los procesos utilizados por la entidad para estimar los flujos de efectivo.
- Evaluar la razonabilidad de las hipótesis, tales como tipos de pagos anticipados, tipos de incumplimiento y severidad de las pérdidas.
- Obtener un conocimiento del método utilizado para determinar la cascada de los flujos de efectivo.
- Comparar los resultados de la valoración del valor razonable con las valoraciones de otros títulos que tengan términos y garantías subyacentes similares. Volver a realizar los cálculos.
- Reejecución de cálculos.

Pruebas de doble propósito

98. Aunque el objetivo de una prueba de controles es diferente al objetivo de una prueba de detalle, resultará más eficiente realizar ambas al mismo tiempo al, por ejemplo:

- Realizar una prueba de controles y una prueba de detalle sobre la misma transacción (por ejemplo, probar si se ha mantenido un contrato firmado y si los detalles del instrumento financiero han sido capturados de forma adecuada en una hoja resumen; o
- Probar controles cuando se prueba el proceso de la dirección para realizar estimaciones de valoraciones.

Momento adecuado para aplicar los procedimientos de auditoría[24]

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

[24] Los apartados 11-12 y 22-23 de la NIA 330 establecen requerimientos cuándo el auditor realiza procedimientos en periodos intermedios y explica cómo se puede utilizar esa evidencia.

de la del nivel adecuado de autorización por la dirección de un nuevo instrumento financiero para un periodo intermedio.

101. Los auditores pueden realizar algunas pruebas sobre los modelos a fechas intermedias, por ejemplo, al comparar los resultados del modelo contra las transacciones del mercado. Otro procedimiento intermedio posible para instrumentos con datos observables, es probar la razonabilidad de la información de los precios proporcionada por una fuente externa proveedora de precios.

102. Las áreas sujetas a juicios más significativos por lo general se prueban en fechas próximas o al final de periodo, ya que:

- las valoraciones pueden cambiar significativamente en un breve periodo de tiempo, por lo que resulta difícil comparar y conciliar los saldos intermedios con la información comparable a la fecha de cierre;
- una entidad puede realizar un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros entre el periodo intermedio y el cierre del ejercicio;
- los asientos de diario manuales sólo pueden realizarse en una fecha posterior al cierre del periodo contable; y
- las transacciones no rutinarias o significativas pueden llevarse a cabo cerca del cierre del periodo contable.

Procedimientos relacionados con la integridad, exactitud, existencia, ocurrencia y derechos y obligaciones

103. Muchos de los procedimientos del auditor pueden utilizarse para abordar varias afirmaciones. Por ejemplo, los procedimientos que abordan la existencia del saldo de una cuenta al cierre del periodo también abordarán la ocurrencia de una clase de transacciones, y también pueden ayudar a establecer la fecha de corte adecuada. Esto se debe a que los instrumentos financieros surgen de contratos legales y, al verificar la exactitud en el registro de las transacciones, el auditor también puede verificar su existencia y, al mismo tiempo, obtener evidencia que sustente las afirmaciones sobre la ocurrencia, y los derechos y obligaciones, así como confirmar que las transacciones se registran en el periodo contable correcto.

104. Procedimientos que pueden proporcionar evidencia de auditoría para sustentar afirmaciones sobre la integridad, exactitud y existencia incluyen:

- Confirmaciones externas[25] de cuentas bancarias, operaciones y declaraciones de custodios. Esto puede realizarse mediante una confirmación directa con la contraparte (incluyendo el uso de confirmaciones bancarias) en donde la respuesta se envía directamente al auditor. De forma alternativa, esta información puede obtenerse de los sistemas de la contraparte mediante una alimentación de datos. En este caso, el auditor puede considerar los controles para evitar la manipulación indebida de los sistemas informáticos a través de los cuales se transmite la información, al evaluar la fiabilidad de la evidencia obtenida de la confirmación. Si no se reciben las confirmaciones, el auditor podrá obtener evidencia al revisar los contratos y probar los controles pertinentes. Sin embargo, las confirmaciones externas generalmente no proporcionan evidencia de auditoría adecuada con respecto a las afirmaciones sobre la valoración aunque pueden ayudar a identificar cualquier acuerdo colateral.
- Revisar las conciliaciones de las declaraciones o alimentación de datos de los custodios con los propios registros de la entidad. Esto puede implicar evaluar los

[25] La NIA 505, *Confirmaciones externas*, trata del uso por el auditor de procedimientos de confirmaciones externas para obtener evidencia de auditoría, de conformidad con los requerimientos de la NIA 330 y NIA 500, *Evidencia de auditoría*. Ver también el documento de los servicios técnicos del IAASB Alerta sobre Prácticas de auditoría, *Cuestiones Prácticas de auditoría emergentes referentes al empleo de confirmaciones externas en una auditoría de estados financieros*, emitida en noviembre de 2009.

controles de los sistemas de TI en torno a y dentro de los procesos de conciliación automatizados, así como evaluar si las partidas en conciliación se entienden y resuelven de manera adecuada.

- Revisar los asientos de diario y los controles sobre el registro de dichos asientos. Esto puede ayudar, por ejemplo a:
  - Determinar si los asientos fueron registrados por personal distinto al autorizado para hacerlo.
  - Identificar asientos de diario, inusuales o inadecuados al cierre del periodo, lo cual puede ser relevante para el riesgo de fraude.
- Leer los contratos individuales y revisar la documentación soporte de las transacciones con instrumentos financieros de la entidad, incluyendo los registros contables, y de este modo verificar la existencia, y los derechos y obligaciones. Por ejemplo, un auditor puede leer un contrato individual relacionado con instrumentos financieros y revisar la documentación soporte, incluyendo los asientos contables registrados cuando se registró inicialmente el contrato, y posteriormente puede revisar los asientos contables registrados para fines de valoración. Esto permite al auditor evaluar si se identificaron y reflejaron completamente las complejidades inherentes a la transacción en la cuentas. Los acuerdos legales y sus correspondientes riesgos deben ser considerados por el personal que cuente con la experiencia adecuada para asegurar que existan esos derechos.
- Probar controles, por ejemplo, al volver a ejecutarlos.
- Revisar los sistemas de gestión de reclamaciones de la entidad. Las transacciones no registradas pueden resultar en que la entidad no efectúe un pago a una contraparte, la cual puede detectarse mediante una revisión de las reclamaciones recibidas.
- Revisar los acuerdos directores de liquidación para identificar instrumentos no registrados.

105. Estos procedimientos tienen especial relevancia para algunos instrumentos financieros, tales como derivados o garantías. Esto se debe a que tal vez las entidades no tengan una gran inversión inicial, lo que significa que puede resultar difícil identificar su existencia. Por ejemplo, los derivados implícitos a menudo se incluyen en los contratos para instrumentos no financieros, los cuales pueden no incluirse en los procedimientos de confirmación.

Valoración de los instrumentos financieros

Requerimientos de información financiera

106. Los marcos de información financiera habitualmente utilizan jerarquías del valor razonable; por ejemplo, las utilizadas en las NIIF y los Principios Contables Generalmente Aceptados en EEUU (U.S GAAP.) Esto normalmente significa que el volumen y detalle de las revelaciones requeridas aumenta conforme lo hace la incertidumbre en la medición. La distinción entre niveles en la jerarquía puede requerir la aplicación del juicio profesional.

107. Puede resultarle útil al auditor obtener un conocimiento de la cómo los instrumentos financieros se relacionan con la jerarquía del valor razonable. Por lo general, el riesgo de incorrección material, y el nivel de los procedimientos de auditoría a aplicar aumenta conforme lo hace el grado de incertidumbre en la medición. El uso de datos de nivel 3, y algunos de nivel 2 en la jerarquía del valor razonable, puede resultar una guía útil para el grado de incertidumbre en la medición. Los datos de nivel 2 varían de aquellos datos que pueden obtenerse fácilmente con los que están más cerca de los datos de nivel 3. El auditor evalúa la evidencia disponible y conoce tanto la jerarquía del valor razonable como el riesgo de sesgo por parte de la administración en su clasificación de los instrumentos financieros en la jerarquía del valor razonable.

108. De conformidad con la NIA 540[26], 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.

Valoración del riesgo de incorrección material relacionado con la valoración

109. Cuando se evalúa si las técnicas de valoración utilizadas por una entidad son adecuadas a las circunstancias, y si existen controles sobre las técnicas de valoración, los factores a considerar por el auditor pueden incluir:

- Si las técnicas de valoración son normalmente utilizadas por otros participantes del mercado y se ha demostrado que proporcionan una estimación fiable de los precios obtenidos de las transacciones del mercado;
- Si las técnicas de valoración operan según lo previsto y no hay fallos en su diseño, especialmente bajo condiciones extremas, y si han sido validadas objetivamente. Los indicadores de fallos incluyen movimientos incongruentes en relación con unas referencias;
- Si las técnicas de valoración toman en cuenta los riesgos inherentes a los instrumentos financieros valorados, incluyendo la solvencia de la contraparte y el riesgo de crédito propio en el caso de técnicas de valoración utilizadas para medir los pasivos financieros;
- Cómo se ajustan las técnicas de valoración en función del mercado, incluyendo la sensibilidad de las técnicas de valoración a cambios en las variables;
- Si las variables del mercado y las hipótesis se utilizan en forma congruente y si las nuevas condiciones justifican un cambio en las técnicas de valoración, en las variables del mercado o en las hipótesis utilizadas;
- Si los análisis de sensibilidad indican que las valoraciones cambiarían significativamente tan solo con realizar cambios pequeños o moderados en las hipótesis;
- La estructura organizacional, como por ejemplo el que exista un departamento propio responsable de desarrollar modelos para valorar ciertos instrumentos, especialmente

[26] NIA 540, apartado 8(c)

cuando se trata de datos de nivel 3. Por ejemplo, una función de desarrollo de modelos que esté involucrada en establecer precios es menos objetiva que una que está funcional y organizativamente separada de las funciones de atención a clientes; y

- La competencia y objetividad de los responsables del desarrollo y aplicación de las técnicas de valoración, incluyendo la experiencia de la entidad en relación con modelos específicos que pudieran ser de reciente creación.
- El auditor (o el experto del auditor) puede también desarrollar una o más técnicas de valoración de manera independiente para comparar sus resultados con aquellos obtenidos al aplicar las técnicas de valoración de la dirección.

Riesgos significativos

110. El proceso de valoración de riesgos del auditor puede llevarlo a identificar uno o más riesgos significativos en relación con la valoración de instrumentos financieros, cuando ocurra cualquiera de las siguientes circunstancias:
    - Alta incertidumbre en la medición en relación con la valoración de instrumentos financieros (por ejemplo, aquellos instrumentos con datos no observables)27.
    - Falta de evidencia suficiente que sustente la valoración por parte de la dirección de sus instrumentos financieros;
    - Falta de conocimiento por parte de la dirección de sus instrumentos financieros o de la especialización necesaria para valorar dichos instrumentos de manera adecuada, incluyendo la capacidad para determinar si es necesario realizar ajustes a la valoración.
    - Falta de conocimiento por parte de la dirección de los requerimientos complejos del marco de información financiera aplicable en relación con la medición y revelación de información sobre instrumentos financieros, y la imposibilidad por parte de la dirección de hacer los juicios requeridos para aplicar adecuadamente esos requerimientos.
    - La importancia de los ajustes de valoración realizados a los resultados de la técnica de valoración cuando el marco de información aplicable requiera o permita dichos ajustes.

111. Para las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos, además de otros procedimientos sustantivos que se lleven a cabo para cumplir con los requerimientos de la NIA 330, la NIA 540[28] 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, el propósito de la entidad de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo.

112. A medida que los mercados se vuelven inactivos, los cambios en las circunstancias pueden dar lugar a un cambio en la valoración, de una valoración por precios de mercado a una valoración por modelo, o puede resultar en un cambio de un modelo en particular a

---

27 Cuando el auditor determina que la alta incertidumbre en la estimación en relación con la valoración de instrumentos financieros complejos da lugar a un riesgo significativo, la NIA 540 requiere que el auditor realice procedimientos sustantivos y evalúe la adecuación de la información revelada sobre su incertidumbre en la estimación. Véase la NIA 540, apartados 11, 15 y 20.

28 NIA 540, apartados 15(a)-(b)

otro. Reaccionar ante los cambios en las condiciones del mercado puede resultar difícil si la dirección no cuenta con políticas previamente. Es posible que la dirección tampoco cuente con la especialización necesaria para diseñar un modelo de forma urgente, o para seleccionar la técnica de valoración que pudiera ser adecuada a las circunstancias. Aun cuando se han utilizado técnicas de valoración de manera uniforme, es necesario que la dirección examine la adecuación continua de las técnicas de valoración y de las hipótesis utilizadas para determinar la valoración de instrumentos financieros. Además, existe la posibilidad de que se hayan seleccionado técnicas de valoración en un momento en el que había información razonable del mercado disponible, pero quizás no proporcionen valoraciones razonables en épocas imprevistas de estrés.

113. El grado de exposición a al sesgo por parte de la administración, ya sea en forma intencional o no intencional, se incrementa con la subjetividad de la valoración y el grado de incertidumbre en la medición. Por ejemplo, la entidad puede tender a ignorar los datos o hipótesis observables del mercado y en su lugar utilizar su propio modelo diseñado internamente si este modelo produce resultados más favorables. Incluso, sin que exista una intención fraudulenta, la tentación natural puede ser emitir juicios parciales hacia el extremo más favorable de lo que pudiera ser un amplio espectro, en lugar de emitirlos a favor del punto en el espectro que pudiera considerarse como el más coherente con el marco de información financiera aplicable. Cambiar la técnica de valoración de un periodo a otro sin que exista una razón clara y adecuada para hacerlo también puede ser un indicio de sesgo por parte de la dirección. Aunque cierto tipo de sesgo por parte de la dirección es inherente a las decisiones subjetivas relacionadas con la valoración de instrumentos financieros, cuando sí existe la intención de engañar, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta.

Diseñar un enfoque de auditoria

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[29], el auditor lleva a cabo uno o más de los siguientes procedimientos, tomando en cuenta la naturaleza de las estimaciones contables:

(a) Probar el modo en que la dirección realizó las estimaciones contables y la información sobre la cual se basa (incluyendo las técnicas de valoración utilizadas por la entidad en sus valoraciones).

(b) Probar la eficacia operativa de los controles sobre la forma como la dirección realizó las estimaciones contables, junto con los procedimientos sustantivos adecuados.

(c) Elaborar una estimación puntual o rangos para evaluar la estimación puntual de la dirección.

(d) Determinar si los hechos acaecidos a la fecha del informe del auditor proporcionan evidencia de auditoría respecto de las estimaciones contables.

Para muchos auditores, una combinación de pruebas sobre el modo en que la dirección valoró los instrumentos financieros, y la información sobre la cual se basa, y realizar pruebas a la eficacia operativa de los controles, será un enfoque de auditoría eficaz y eficiente. Aunque los hechos posteriores pudieran proporcionar cierta evidencia acerca de la valoración de los instrumentos financieros, se deben tomar en cuenta otros factores para tratar cualquier cambio en las condiciones del mercado posterior a la fecha del balance[30]. 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.

---

[29] NIA 540, apartados 12-14

[30] Los apartados A63-A66 de la NIA 540 proporcionan ejemplos de algunos factores que pueden ser relevantes.

115. Como se describe en la Sección I, para estimar el valor razonable de los instrumentos financieros, la entidad podrá:

- utilizar información de fuentes externas de precios;
- recabar información para elaborar su propia estimación utilizando diversas técnicas, incluyendo modelos; y
- contratar a un experto para elaborar una estimación.

La entidad puede utilizar una combinación de estos enfoques. Por ejemplo, la entidad puede tener sus propios procesos para fijar precios pero utilizar fuentes externas de precios para corroborar sus propios valores.

Consideraciones de auditoría cuando la entidad utiliza fuentes externas de precios

116. La dirección puede utilizar fuentes externas de precios, tales como servicios de información de precios o corredores para valorar sus instrumentos financieros. Entender cómo la entidad utiliza la información y cómo opera el servicio de información de precios, ayuda al auditor a determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría necesarios.

117. Las siguientes cuestiones pueden ser relevantes cuando la entidad utiliza una fuente externa de precios:

- *El tipo de la fuente externa proveedora de precios* – Algunas fuentes externas de precios proporcionan más información acerca de sus procesos. Por ejemplo, un servicio de información de precios generalmente proporciona información acerca de su metodología, hipótesis y datos para valorar los instrumentos financieros para cada clase de activo. Por contra, los corredores por lo general no proporcionan ninguna información o bien proporcionan poca información acerca de los datos e hipótesis utilizados para elaborar la cotización.
- *La naturaleza de los datos utilizados y complejidad de la técnica de valoración* — La fiabilidad de los precios de fuentes externas de precios varía dependiendo de la posibilidad de observar los datos (y, por consiguiente, del nivel de los datos en la jerarquía del valor razonable), y la complejidad de la metodología para valorar un título específico o una clase de activos. Por ejemplo, la fiabilidad del precio de una inversión en acciones negociadas activamente en un mercado líquido es mayor que la de un bono corporativo negociado en un mercado líquido que no haya sido negociado a la fecha de la medición, lo cual, a su vez, es más fiable que la de un título respaldado por activos que haya sido valorado utilizando un modelo de flujos de efectivo descontados.
- *La reputación y experiencia de la fuente externa proveedora de precios* — Por ejemplo, una fuente proveedora de precios puede tener experiencia en un determinado tipo de instrumento financiero, y ser reconocida como tal, pero puede no tener experiencia en otros tipos de instrumentos financieros. La experiencia previa del auditor con la fuente externa de precios también puede ser relevante en este respecto.
- *La objetividad de la fuente externa proveedora de precios* — Por ejemplo, si el precio obtenido por parte de la dirección proviene de una contraparte, como el corredor que vendió el instrumento financiero a la entidad, o una entidad con una relación estrecha con la entidad auditada, el precio puede no ser fiable.
- *Los controles de la entidad sobre el uso de fuentes externas de precios* — El grado al cual la dirección tiene controles establecidos para evaluar la fiabilidad de la información de fuentes externas de precios, afecta la fiabilidad de la medición del valor razonable. Por ejemplo, la dirección puede tener controles establecidos para:
  - Revisar y aprobar el uso de fuentes externas de precios, incluyendo

consideraciones sobre la reputación, experiencia y objetividad de la fuente externa de precios.

- Determinar la integridad, importancia y exactitud de los precios y de la información relacionada con estos.

- *Controles de las fuentes externas de precios* – Controles y procesos sobre las valoraciones para las clases de activos que son de interés para el auditor. Por ejemplo, una fuente de precios externa puede tener controles sólidos sobre la forma en la que se determinan los precios, incluyendo el uso de un proceso formal para clientes, tanto compradores como vendedores, para que cuestionen los precios recibidos del servicio de información de precios, cuando están sustentados con evidencia adecuada, lo cual permite que la fuente de precios externa corrija constantemente los precios para reflejar más ampliamente la información que se encuentra disponible para los participantes en el mercado.

118. Los posibles enfoques para recabar evidencia respecto de las fuentes externas de precios pueden incluir los siguientes:

- Para datos de nivel 1, comparar la información de fuentes externas de precios con los precios observables del mercado.
- Revisar las revelaciones proporcionadas por las fuentes externas de precios sobre sus controles y procesos, técnicas de valoración, datos e hipótesis.
- Probar los controles establecidos por la entidad para evaluar la fiabilidad de la información proporcionada por las fuentes externas de precios.
- Realizar procedimientos en la fuente de precios externa para conocer y probar los controles y procesos, las técnicas de valoración, los datos e hipótesis utilizados para las clases de activos o para instrumentos financieros específicos.
- Evaluar si los precios obtenidos de las fuentes de precios externas son razonables en relación con los precios de otras fuentes de precios externas, la estimación de la entidad o la estimación del propio auditor.
- Evaluar la razonabilidad de las técnicas de valoración, hipótesis y datos.
- Elaborar una estimación puntual o establecer un rango para algunos de los instrumentos financieros valorados por la fuente de precios externa y evaluar si los resultados se encuentran dentro de un rango razonable.
- Obtener un informe de auditoría de la organización servicios que cubra los controles sobre la validación de los precios[31].

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

---

[31] Algunos servicios de información de precios pueden proporcionar informes para los usuarios de sus datos para explicar sus controles sobre los datos de precios, esto es, un informe preparado de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402, *Informes de aseguramiento de controles en una 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 evaluar sí se puede confiar en los controles del servicio de información de precios.

(b) puede ser necesario conocer los datos utilizados por la fuente de precios externa al determinar el precio con el fin de clasificar el instrumento financiero en la jerarquía del valor razonable.

120. En algunas situaciones, es posible que el auditor no pueda obtener un conocimiento del proceso utilizado para generar el precio, incluyendo algún control sobre el proceso de fiabilidad de un precio, o es posible que no tenga acceso al modelo, incluyendo las hipótesis y otros datos utilizados. En esos casos, el auditor puede optar por elaborar una estimación puntual o establecer un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección de la entidad en respuesta al riesgo valorado.

Consideraciones de auditoría cuando la entidad estima el valor razonable usando un modelo

121. El párrafo 13(b) de la NIA 540 requiere que el auditor, en caso de realizar pruebas sobre el proceso de la entidad para realizar la estimación contable, evalúe si el método de medición utilizado es adecuado en las circunstancias y si las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables a la luz de los objetivos de medición del marco de información financiera aplicable.

122. Tanto si la entidad ha utilizado una fuente de precios externa, como si está llevando a cabo su propia valoración, los modelos generalmente se utilizan para valorar instrumentos financieros, especialmente cuando se utilizan datos de nivel 2 y 3 de la jerarquía del valor razonable. Para determinar la naturaleza, momento y extensión de los procedimientos de auditoría sobre los modelos, el auditor puede considerar la metodología, las hipótesis y los datos utilizados en el modelo. Cuando se consideran instrumentos financieros más complejos, tales como aquellos que utilizan datos de nivel 3, probar los tres puede constituir una fuente útil de evidencia de auditoría. Sin embargo, cuando el modelo es sencillo y generalmente aceptado, como por el ejemplo el cálculo del precio de algunos bonos, la evidencia de auditoría obtenida al centrarse en las hipótesis y los datos utilizados en el modelo puede resultar ser una fuente más útil de evidencia.

123. Probar un modelo puede lograrse mediante dos enfoques principales:

(a) El auditor puede probar el modelo de la entidad, al considerar la adecuación del modelo utilizado por la dirección, la razonabilidad de las hipótesis y los datos utilizados, así como la precisión matemática; o

(b) El auditor puede elaborar su propia estimación, y después compararla con la de la entidad.

124. Cuando la valoración de los instrumentos financieros se basa en datos no observables (es decir, datos de nivel 3), los aspectos que debe considerar el auditor incluyen, por ejemplo, cómo la dirección sustenta lo siguiente:

- La identificación y características de los participantes del mercado aplicables a los instrumentos financieros.
- Cómo se determinan los datos no observables al momento del reconocimiento inicial.
- Las modificaciones que haya hecho a sus propias hipótesis para reflejar su opinión respecto de las hipótesis que los participantes del mercado utilizarían.
- Si ha incorporado la mejor información disponible en las circunstancias.
- Cuando sea aplicable, la forma como sus hipótesis toman en consideración las transacciones comparables.
- El análisis de sensibilidad de los modelos cuando se utilizan datos no observables y si los ajustes se hicieron para tratar la incertidumbre en la medición.

125. Adicionalmente, el conocimiento que tiene el auditor de la industria, de las tendencias del mercado, de las valoraciones de otras entidades (teniendo en cuenta la confidencialidad) y otros indicadores de precios pertinentes, proporciona información para las pruebas del

auditor sobre las valoraciones y la consideración sobre si las estas parecen ser razonables en su conjunto. Si constantemente las valoraciones parecen ser muy agresivas o conservadoras puede ser un indicio de posible sesgo de la dirección.

126. Cuando falta evidencia externa observable, es especialmente importante que se encomiende a los responsables del gobierno de la entidad que conozcan la subjetividad de las valoraciones de la dirección y la evidencia obtenida para sustentarlas. En esos casos, puede ser necesario que el auditor evalúe si se ha revisado y considerado cabalmente las cuestiones, incluyendo cualquier documentación, en todos los niveles adecuados de la dirección de la entidad, incluyendo con los responsables del gobierno de la entidad.

127. Cuando el mercado se vuelve inactivo o alterado, o los datos son no observables, las valoraciones de la dirección pueden estar basadas más en juicios que en datos verificables y en consecuencia, pueden ser menos fiables. En esas circunstancias, el auditor puede probar el modelo mediante una combinación de probar los controles que opera la entidad, evaluar el diseño y operativa de los modelos, probar las hipótesis y los datos utilizados en el modelo, y comparar sus resultados contra una estimación puntual o rango elaborada por el auditor u otras técnicas de valoración de terceros[32].

128. Es probable que al probar los datos utilizados en la metodología de valoración de una entidad[33] por ejemplo, cuando esos datos se clasifican en la jerarquía del valor razonable, el auditor también esté obteniendo evidencia que sustente la información a revelar requerida por el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, los procedimientos sustantivos del auditor para evaluar si los datos utilizados en la técnica de valoración de una entidad (es decir, datos de nivel 1, nivel 2 y nivel 3) son adecuados, así como las pruebas del análisis de sensibilidad de una entidad, serán pertinentes para la evaluación, por parte del auditor, de si las revelaciones logran una presentación fiel.

Evaluar si las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables

129. Una hipótesis utilizada en un modelo podrá considerarse significativo si una variación razonable en la hipótesis afecta sustancialmente la medición del instrumento financiero[34]. Es posible que la dirección haya considerado hipótesis o resultados alternativos al realizar un análisis de sensibilidad. El grado de subjetividad en relación con las hipótesis influye en el grado de incertidumbre en la medición y puede llevar a que el auditor concluya que existe un riesgo significativo, por ejemplo en el caso de datos de nivel 3.

130. Los procedimientos de auditoría para realizar pruebas sobre las hipótesis utilizadas por la dirección, incluyendo las utilizadas como datos para los modelos, pueden incluir evaluar:

- Si y, de ser así, cómo ha incorporado la entidad los datos del mercado en la elaboración de las hipótesis, ya que por lo general es preferible buscar maximizar el uso de datos observables pertinentes y minimizar el uso de datos no observables;
- Si las hipótesis son congruentes con las condiciones de mercado observables, y las características de los activos financieros o pasivos financieros;
- Si las fuentes de las hipótesis de los participantes del mercado son relevantes y fiables, y cómo la dirección ha seleccionado las hipótesis que se utilizarán cuando existan diversas hipótesis en el mercado; y
- Si los análisis de sensibilidad indican que las valoraciones podrían cambiar significativamente tan solo con realizar cambios pequeños o moderados en las

---

[32] La NIA 540, apartado 13(d) describe los requerimientos cuando el auditor desarrolla un rango para evaluar la estimación puntual de la dirección. Las técnicas de valoración desarrolladas por terceros y su uso por parte del auditor puede, en algunas circunstancias, considerarse como el trabajo de un experto del auditor y estar sujeto a los requerimientos de la NIA 620.

[33] Véase, por ejemplo, el apartado 15 de la NIA 540 para los requerimientos relativos a la valoración del auditor de las hipótesis de la dirección referentes a los riesgos significativos.

[34] Véase la NIA 540, apartado A107.

hipótesis.

Ver párrafos A77 a A83 de la NIA 540 para consideraciones adicionales relacionadas con la evaluación de las hipótesis utilizadas por la entidad.

131. La consideración por parte del auditor de los juicios sobre el futuro se basa en la información disponible al momento en que se realizan los juicios. Los hechos posteriores al cierre pueden dar lugar a resultados incongruentes con los juicios que eran razonables en el momento en que se formularon.

132. En algunos casos, el tipo de descuento en el cálculo del valor actual puede ajustarse para considerar la incertidumbre en la valoración, en lugar de ajustar cada hipótesis. En esos casos, los procedimientos del auditor pueden centrarse en el tipo de descuento, analizando una operación observable de un título semejante para comparar los tipos de descuento utilizados o desarrollando un modelo independiente para calcular el tipo de descuento y compararlo con el utilizado por la dirección.

Consideraciones de auditoría cuando un experto de la dirección es utilizado por la entidad

133. Como se mencionó en la Sección I, la dirección puede contratar a un experto en valoraciones para valorar todos o algunos de sus valores. Dichos expertos pueden ser corredores, bancos de inversión, servicios de información de precios que también proporcionan servicios de expertos en valoraciones, u otras firmas de valoración especializadas.

134. El párrafo 8 de la NIA 500 contiene requerimientos para el auditor cuando evalúa evidencia de un experto contratado por la dirección. El alcance de los procedimientos del auditor en relación con el experto de la dirección y con su trabajo depende de la importancia del trabajo del experto para los fines del auditor. Evaluar la adecuación del trabajo del experto de la dirección ayuda al auditor a evaluar si los precios o valoraciones suministrados por el experto de la dirección proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sustente las valoraciones. Ejemplos de los procedimientos que el auditor puede realizar incluyen:

- Evaluar la competencia, capacidad y objetividad del experto de la dirección; por ejemplo: su relación con la entidad; su reputación y posición en el mercado; su experiencia con los tipos de instrumentos específicos; y su conocimiento del de información financiera aplicable a las valoraciones;
- Obtener un conocimiento del trabajo del experto de la dirección; por ejemplo, al evaluar la adecuación de la(s) técnica(s) de valoración utilizada(s) y las variables clave del mercado y de las hipótesis utilizadas en la(s) técnica(s) de valoración;
- Evaluar la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría. En este punto, la atención se centra en la adecuación del trabajo del experto sobre los instrumentos financieros individuales. Para una muestra de los instrumentos relevantes, puede ser conveniente elaborar una estimación de manera independiente (ver párrafos 136 a 137 sobre la elaboración de una estimación puntual o rango), utilizando diferentes datos e hipótesis, y posteriormente comparar esa estimación con la del experto de la dirección; y
- Otros procedimientos pueden incluir:
    - Crear diferentes hipótesis para generar otras que se utilicen en otro modelo, y entonces considerar la razonabilidad de esas hipótesis derivadas.
    - Comparar las estimaciones puntuales de la dirección con las del auditor para determinar si las estimaciones de la dirección son constantemente más altas o más bajas.

135. Un experto de la dirección podrá hacer o identificar las hipótesis para ayudar a la entidad en la valoración de sus instrumentos financieros. Dichas hipótesis, cuando son usadas por

la dirección, se convierten en las hipótesis de la dirección que el auditor debe considerar de la misma manera que considera otras hipótesis de la dirección.

Elaborar una estimación puntual o rango

136. Un auditor podrá usar una técnica de valoración y ajustar los datos e hipótesis utilizados en dicha técnica para elaborar un rango que utilizará en la evaluación de la razonabilidad de las valoraciones de la dirección. Los párrafos 106 a 135 de esta NIPA pueden ayudar al auditor a elaborar una estimación puntual o establecer un rango. De conformidad con la NIA 540[35], si el auditor utiliza hipótesis o metodologías que difieren de los de la dirección, el auditor debe obtener un conocimiento suficiente de las hipótesis y metodologías de la dirección para probar que el rango del auditor tiene en cuenta las variables relevantes y para evaluar cualquier diferencia significativa respecto a la valoración de la dirección. Al auditor le podrá resultar útil utilizar el trabajo de un experto del auditor para evaluar la razonabilidad de la valoración de la dirección.

137. En algunos casos, el auditor puede concluir que no puede obtenerse evidencia suficiente de los intentos del auditor por obtener un conocimiento de las hipótesis o de la metodología utilizada por la dirección; por ejemplo, cuando una fuente de precios externa utiliza modelos y software desarrollados internamente y no permite el acceso a información relevante. En dichos casos, el auditor podrá no obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la valoración, si el auditor no puede realizar otros procedimientos para responder a los riesgos de incorrección material, como elaborar una estimación puntual o establecer un rango para evaluar la estimación puntual de la entidad[36]. La NIA 705 (Revisada)[37] describe las implicaciones de la imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Presentación e información a revelar sobre los instrumentos financieros

138. Las responsabilidades de la dirección incluyen la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable[38]. 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

---

35 NIA 540, apartado 13(c)

36 NIA 540, apartado 13(d)

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

38 Véanse los apartados 4 y A2 de la NIA 200.

por las cantidades adecuadas.

Los procedimientos del auditor en torno a las revelaciones de auditoría han sido diseñados tomando en consideración estas afirmaciones.

Procedimientos relacionados con la presentación e información a revelar de los instrumentos financieros

140. En relación con la presentación e información a revelar de los instrumentos financieros, las áreas de particular importancia incluyen:

- Los marcos de información financiera generalmente requieren que se incluya información a revelar adicional sobre las estimaciones, así como sobre los riesgos e incertidumbre relacionados, que complementen y expliquen los activos, pasivos, ingresos y gastos. El enfoque del auditor debe centrarse en la información a revelar relacionada con los riesgos y el análisis de sensibilidad. La información obtenida durante los procedimientos de e valoración de riesgos del auditor y las pruebas de las actividades de control pueden proporcionar evidencia para que el auditor concluya si las revelaciones en los estados financieros cumplen con los requerimientos del marco de información financiera aplicable, por ejemplo acerca de:
  - los objetivos y estrategias de la entidad para utilizar instrumentos financieros, incluyendo las políticas contables establecidas de la entidad;
  - el marco de control de la entidad para gestionar sus riesgos relacionados con los instrumentos financieros; y
  - los riesgos e incertidumbre relacionados con los instrumentos financieros.
- La información puede provenir de sistemas ajenos a los sistemas tradicionales de información financiera, como los sistemas de riesgos. Algunos ejemplos de procedimientos que el auditor puede optar por llevar a cabo en respuesta a los riesgos valorados con respecto a la información a revelar incluyen probar:
  - el proceso utilizado para generar la información a revelar; y
  - la eficacia operativa de los controles sobre la información utilizada en la preparación de la información a revelar.
- En relación con los instrumentos financieros que conllevan riesgos significativos[39], aun cuando la información a revelar cumpla con el marco de información financiera aplicable, el auditor puede concluir que la información revelada sobre la incertidumbre en la estimación no es adecuada a la luz de las circunstancias y hechos involucrados y, en consecuencia, los estados financieros no logran la presentación fiel. La NIA 705 (Revisada) proporciona orientación sobre las implicaciones en la opinión del auditor, cuando este cree que las revelaciones de la dirección en los estados financieros son inadecuadas o inducen a error.
- Los auditores también pueden considerar si las revelaciones de información son completas y entendibles; por ejemplo, toda la información relevante puede incluirse en los estados financieros (o en los informes que los acompañan) pero la redacción resultar insuficiente en su conjunto para permitir que los usuarios de los estados financieros obtengan un conocimiento de la posición, o puede no incluirse revelaciones de información cualitativas suficientes para dar un contexto a los importes registrados en los estados financieros. Por ejemplo, incluso cuando una entidad haya incluido revelaciones de información sobre los análisis de sensibilidad, es posible que las estas no describan por completo los riesgos e incertidumbre que pudieran surgir debido a cambios en la valoración, posibles efectos en los convenios

[39] La NIA 540, apartado 20, requiere que el auditor realice procedimientos posteriores sobre las revelaciones relacionadas a las estimaciones contables que pueden dar origen a riesgos significativos para evaluar la suficiencia de las revelaciones sobre la incertidumbre en la estimación, en el contexto del marco conceptual de información financiera aplicable.

de deuda, requerimientos de garantías y liquidez de la entidad. La NIA 260 (Revisada)[40]contiene requerimientos y orientaciones acerca de las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad, así como las opiniones del auditor sobre los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluyendo políticas contables, estimaciones contables e información a revelar en los estados financieros.

141. Considerar la adecuación de la presentación, por ejemplo sobre la clasificación a corto y largo plazo, en las pruebas sustantivas de los instrumentos financieros es relevante para la evaluación del auditor sobre la presentación y revelación de información.

Otras consideraciones de auditoría relevantes

Manifestaciones escritas

142. La NIA 540 requiere que el auditor obtenga manifestaciones escritas de la entidad, y cuando sea adecuado, de los responsables del gobierno de la entidad si consideran que las hipótesis significativas utilizadas al hacer las estimaciones contables son razonables[41]. La NIA 580[42] 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[43] y
- si los hechos posteriores al cierre requieren de ajustes a las valoraciones y revelaciones de información incluidas en los estados financieros.

---

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

41 NIA 540, apartado 22. El apartado 4 de la NIA 580, *Manifestaciones escritas*, establece que las manifestaciones escritas de la dirección no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre algunas cuestiones tratadas. Si el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, puede constituir una limitación al alcance de la auditoría, lo cual puede tener implicaciones en el informe del auditor (véase la NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*).

42 NIA 580, apartado 13

43 El apartado A80 de la NIA 540 proporciona ejemplos de procedimientos que pueden ser apropiados en las circunstancias.

Comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad y otros

143. Debido a la incertidumbre en la valoración de instrumentos financieros, es probable que los efectos potenciales sobre los estados financieros de cualquier riesgo significativo sean del interés de los responsables del gobierno de la entidad. El auditor debe comunicar la naturaleza y consecuencias de las hipótesis significativas utilizadas en las mediciones del valor razonable, el grado de subjetividad involucrado en el desarrollo de las hipótesis, y la materialidad relativa de las partidas que se valoran a su valor razonable para los estados financieros tomados en su conjunto. Además, la necesidad de contar con controles adecuados sobre los compromisos para celebrar contratos de instrumentos financieros y sobre los procesos de medición posterior, son asuntos que hacen necesaria la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

144. La NIA 260 (Revisada) aborda la responsabilidad del auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros. Con respecto a los instrumentos financieros, los asuntos que deben comunicarse a los responsables del gobierno de la entidad pueden incluir:

- una falta de conocimiento por parte de la dirección de la naturaleza o el alcance de sus transacciones con instrumentos financieros o de los riesgos relacionados con dichas actividades;
- deficiencias significativas en el diseño u operación de los sistemas de control interno o en la gestión de riesgos relacionados con las actividades con instrumentos financieros de la entidad que el auditor haya identificado durante la auditoría44;
- dificultades significativas para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con las valoraciones realizadas por la dirección o por un experto de la dirección; por ejemplo, cuando la entidad no ha podido entender ni la metodología utilizada para la valoración, ni las hipótesis y los datos utilizados por los expertos de la dirección, y el experto de la dirección no pone a disposición del auditor dicha información;
- diferencias significativas entre los juicios del auditor y de la dirección o del experto de la dirección en relación con las valoraciones;
- los efectos potenciales sobre los estados financieros de la entidad como resultado de riesgos de incorrección material a los que está expuesta la entidad que deban ser revelados en los estados financieros, incluyendo la incertidumbre en la medición relacionada con los instrumentos financieros;
- el punto de vista del auditor sobre la adecuación de la selección de políticas contables y presentación de las transacciones con instrumentos financieros en los estados financieros;
- el punto de vista del auditor sobre los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad y la presentación de los instrumentos financieros en la información financiera; o
- la falta de políticas integrales y claramente establecidas para la compra, venta y tenencia de instrumentos financieros, incluyendo los controles operativos, los procedimientos para designar a los instrumentos financieros como coberturas, y el seguimiento de los riesgos.

El momento adecuado para las comunicaciones puede variar de acuerdo con las circunstancias del encargo; sin embargo, quizá resulte conveniente comunicar las dificultades significativas encontradas durante la auditoría tan pronto como sea posible si

---

44 La NIA 265, *Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad*, establece requerimientos y proporciona orientación sobre la comunicación de las deficiencias en el control interno a la dirección, y la comunicación de las deficiencias significativas en el control interno a las personas responsables del gobierno de la entidad. La NIA 265 establece que las deficiencias en el control interno pueden ser identificadas durante los procedimientos de valoración de riesgos del auditor de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019) o durante cualquier etapa de la auditoría.

los responsables del gobierno de la entidad tienen la posibilidad de ayudar al auditor a superar la dificultad, o si dicha situación probablemente da lugar a una opinión modificada.

Comunicaciones con organismos reguladores y otros

145. En algunos casos, los auditores pueden verse obligados[45] 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.

[45] Por ejemplo, la NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*, requiere que el auditor determine si existe la obligación de informar sobre las sospechas de violaciones, o las violaciones de las disposiciones legales o reglamentarias a terceros ajenos a la entidad. Adicionalmente, podrían existir requerimientos relacionados con las comunicaciones del auditor con los organismos reguladores bancarios y otras personas en varios países ya sea por disposición legal, por requerimientos reglamentarios o por un acuerdo formal o protocolo.

Anexo

(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 párrafos 25-26 se incluye información adicional sobre el uso de confirmaciones de operaciones y de cámaras de compensación.

2. Como en cualquier sistema de control, a veces es necesario duplicar los controles en los diferentes niveles de control (por ejemplo, preventivo, de detección y de seguimiento) para evitar el riesgo de incorrección material.

Entorno de control de la entidad

Compromiso con el uso adecuado de los instrumentos financieros

3. El grado de complejidad de algunas actividades con instrumentos financieros puede dar lugar a que solo algunas personas dentro la entidad comprendan esas actividades completamente o cuenten con la especialización necesaria para valorar los instrumentos de manera continua. El uso de instrumentos financieros sin que exista el nivel especialización adecuada dentro de la entidad incrementa el riesgo de incorrección material.

Participación de los responsables del gobierno de la entidad

4. Los responsables del gobierno de la entidad supervisan y manifiestan su conformidad con el apetito de riesgo general de la entidad establecido por la administración y supervisan las actividades con instrumentos financieros de la entidad. Las políticas de una entidad para la compra, venta y tenencia de instrumentos financieros tienen mucho que ver con su postura hacia el riesgo y la experiencia de quienes participan en las transacciones con instrumentos financieros. Además, una entidad puede establecer estructuras de gobierno corporativo y procesos de control enfocados a:

   (a) Comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las decisiones sobre inversiones y las evaluaciones de toda incertidumbre material relacionada con las mediciones; y

   (b) Evaluar el apetito de riesgo general de la entidad con respecto a las transacciones con instrumentos financieros.

Estructura organizativa

5. Las transacciones con instrumentos financieros pueden llevarse a cabo en forma centralizada o descentralizada. Tales actividades y la toma de decisiones relacionadas dependen en gran medida del flujo de información exacta, fiable y oportuna. La dificultad de recabar y agregar dicha información aumenta de acuerdo con el número de localizaciones y negocios en los que participa una entidad. Los riesgos de incorrección material relacionados con las actividades con instrumentos financieros pueden incrementarse como resultado de un mayor grado de descentralización de las actividades de control. Esto puede ser especialmente cierto para las entidades que operan en diferentes lugares, algunos tal vez en otros países.

Asignación de autoridad y responsabilidad

Políticas de inversión y valoración

6. Proporcionar directrices, a través de políticas claramente establecidas y aprobadas por los responsables del gobierno de la entidad, con respecto a la compra, venta y tenencia de instrumentos financieros permite a la dirección adoptar un enfoque eficaz para asumir y gestionar los riesgos del negocio. Estas políticas son más claras cuando establecen los objetivos de la entidad con respecto a la gestión de riesgos, y las opciones de cobertura e inversión disponibles para cumplir con estos objetivos, y reflejan:
   (a) el grado de especialización de la dirección;
   (b) el grado de sofisticación de los sistemas de seguimiento y control interno de la entidad;
   (c) la estructura de activos/pasivos de la entidad;
   (d) la capacidad de la entidad para mantener la liquidez y absorber las pérdidas de capital;
   (e) el tipo de instrumentos financieros con los cuales la entidad cree poder cumplir sus objetivos;
   (f) el uso de instrumentos financieros con los cuales la entidad cree poder cumplir sus objetivos; por ejemplo, si se utilizan derivados para fines de especulación o solo para fines de cobertura.

7. La entidad puede diseñar políticas alineadas con sus capacidades de valoración y establecer controles para asegurarse de que estas políticas sean cumplidas por los empleados encargados de las valoraciones de la entidad. Estos pueden incluir:
   (a) procesos para el diseño y validación de las metodologías utilizadas para producir valoraciones, incluyendo cómo se trata la incertidumbre en las mediciones; y
   (b) políticas relativas a maximizar el uso de datos observables y los tipos de información que deben recabarse para sustentar las valoraciones de los instrumentos financieros.

8. Para las entidades más pequeñas, negociar con instrumentos financieros puede ser poco común y el conocimiento y experiencia de la dirección con instrumentos financieros pueden ser limitados. Sin embargo, establecer políticas para los instrumentos financieros ayuda a la entidad a determinar su apetito de riesgo e invertir en ciertos instrumentos financieros en particular le ayuda a alcanzar el objetivo establecido.

Políticas y prácticas de recursos humanos

9. Las entidades pueden establecer políticas que requieran que los empleados clave, tanto de la función comercial como de la función administrativa, dejen de ejecutar sus funciones durante un tiempo determinado. Este tipo de control se utiliza como un medio para prevenir y detectar el fraude, sobre todo con respecto a las posibles transacciones falsas o el registro erróneo de transacciones por parte de algunos operadores.

Uso de organizaciones de servicio

10. Las entidades también pueden contratar a organizaciones de servicios (por ejemplo, gestores de activos) para realizar la compra o venta de instrumentos financieros, para mantener registros de las transacciones de la entidad o para valorar los instrumentos financieros. Algunas entidades pueden depender de estas organizaciones de servicios para que proporcionen la base para la contabilización de los instrumentos financieros que tienen. Sin embargo, si la entidad no tiene conocimiento de los controles establecidos en la organización de servicios, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder confiar en los controles de esa organización de servicios. Ver la NIA

402[46], que establece los requerimientos para que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para las entidades que utilizan los servicios de una o varias organizaciones de servicios.

11. El hecho de contratar los servicios de terceros puede fortalecer o debilitar el entorno de control para los instrumentos financieros. Por ejemplo, el personal de una organización de servicios puede tener más experiencia con los instrumentos financieros o puede tener un sistema de control interno más sólido sobre la preparación de la información financiera que la misma entidad. El uso de una organización de servicios también puede permitir una mayor segregación de funciones. Sin embargo, puede ser que la organización de servicios tenga deficiencias en su entorno de control.

El proceso de valoración del riesgo por la entidad

12. El proceso de valoración de riesgos de una entidad existe para establecer la forma en que la entidad identifica los riesgos de negocio que se derivan del uso de instrumentos financieros, incluyendo cómo la entidad estima la significatividad de los riesgos, valora la probabilidad de su ocurrencia y decide qué acciones tomar para gestionarlos.

13. El proceso de valoración de riesgos de la entidad define la forma en que la entidad determina qué riesgos se deben gestionar. El proceso de valoración de riesgos existe con el fin de asegurar que la entidad:

    (a) conoce los riesgos inherentes a un instrumento financiero antes de contratarlo, incluyendo los objetivos de concertar la transacción y su estructura (por ejemplo, la economía y los propósitos empresariales de contratar instrumentos financieros);

    (b) realiza los procesos debidos adecuados y acordes con los riesgos relacionados con cada instrumento financiero;

    (c) hace un seguimiento de sus posiciones destacadas para conocer la forma en que las condiciones del mercado están afectando sus exposiciones;

    (d) ha establecido procedimientos para reducir o modificar la exposición a riesgos si es necesario y para gestionar el riesgo sobre la reputación de la entidad; y

    (e) somete estos procesos a un proceso de supervisión y revisión riguroso.

14. La estructura implementada para hacer el seguimiento y gestionar la exposición a riesgos debe:

    (a) ser adecuada y congruente con la actitud de la entidad hacia el riesgo, según lo hayan así determinado los responsables del gobierno de la entidad;

    (b) especificar los niveles de aprobación para la autorización de los diferentes tipos de instrumentos financieros y transacciones que pueden celebrarse y su finalidad. Los instrumentos permitidos y los niveles de aprobación deben reflejar la especialización de las personas involucradas en las transacciones con instrumentos financieros, demostrando 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

[46] NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*

riesgos de los diferentes instrumentos financieros.

15. Los tipos y niveles de riesgos a los que se enfrenta una entidad están directamente relacionados con los tipos de instrumentos financieros que contrata, además de la complejidad y volumen de los instrumentos financieros negociados.

Función de gestión de riesgos

16. Algunas entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, incluyendo muchas de las instituciones financieras más grandes, pueden estar obligadas por disposición legal o reglamentaria o pueden optar por establecer una función especial dedicada a la gestión de riesgos. Esta función es independiente de las personas responsables de llevar a cabo y gestionar las transacciones con instrumentos financieros. La función de gestión de riesgos es responsable de informar y hacer el seguimiento de las actividades con instrumentos financieros de la entidad, y puede incluir un comité de riesgos formal establecido por los responsables del gobierno de la entidad. Algunos ejemplos de las responsabilidades clave de esta función incluyen:

    (a) implementar las políticas de gestión de riesgos establecidas por los responsables del gobierno de la entidad (incluyendo el análisis de los riesgos a los cuales puede estar expuesta la entidad);

    (b) diseñar estructuras de límites de riesgos y asegurar que estos límites de riesgos sean implementados y puestos en práctica;

    (c) desarrollar escenarios de estrés y someter los portafolios de posiciones abiertas de la entidad a análisis de sensibilidad, incluyendo investigaciones de movimientos inusuales en las posiciones; y

    (d) revisar y analizar nuevos productos de instrumentos financieros.

17. Los instrumentos financieros pueden tener el riesgo asociado de que una pérdida puede exceder el importe, si lo hubiera, del valor del instrumento financiero reconocido en el balance. Por ejemplo, una caída repentina en el precio de mercado de una materia prima puede obligar a la entidad a realizar una pérdida para cerrar una posición futura en esa materia prima debido a los requerimientos relacionados con la garantía, o margen. En algunos casos, las pérdidas potenciales pueden ser suficientes para que haya una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. La entidad puede realizar análisis de sensibilidad o análisis del valor en riesgo para evaluar los hipotéticos efectos futuros sobre los instrumentos financieros sujetos a riesgos de mercado. Sin embargo, los análisis del valor en riesgo no reflejan todos los riesgos que pueden afectar a la entidad, y los análisis de sensibilidad y escenarios también pueden estar sujetos a limitaciones.

18. El volumen y grado de sofisticación de las transacciones con instrumentos financieros y los requerimientos reglamentarios aplicables pueden influir en las consideraciones de la entidad sobre si debe establecer una función especial dedicada a la gestión de riesgos y cómo esta debe estar estructurada. En las entidades que no cuentan con una función dedicada a la gestión de riesgos, que pueden incluir aquellas entidades con relativamente pocos instrumentos financieros o instrumentos financieros que son menos complejos, informar y hacer un seguimiento de las transacciones con instrumentos financieros puede formar parte de las responsabilidades de la función de contabilidad o finanzas o de las responsabilidades básicas de la dirección, y puede incluir un comité de riesgos establecido formalmente por los responsables del gobierno de la entidad.

Sistemas de información de la entidad

19. El objetivo fundamental del sistema de información de una entidad es ser capaz de capturar y registrar todas las transacciones con exactitud, liquidándolas, valorándolas, y produciendo información que permita gestionar los riesgos en los instrumentos financieros

y que permita un seguimiento de los controles. Este puede ser un tema complicado para las entidades que realizan un gran volumen de transacciones con instrumentos financieros, especialmente si tienen una multiplicidad de sistemas que no están bien integrados y tienen interfaces manuales sin controles adecuados.

20. Ciertos instrumentos financieros pueden requerir un gran número de asientos contables. Conforme aumenta la sofisticación o el nivel de las actividades con instrumentos financieros, es necesario que también se incremente el grado de sofisticación de los sistemas de información. Los problemas específicos que pueden surgir con respecto a los instrumentos financieros incluyen:

(a) Los sistemas de información, especialmente de entidades pequeñas que no tienen la capacidad o no han sido configurados adecuadamente para procesar transacciones con instrumentos financieros, especialmente cuando la entidad no tiene experiencia previa con instrumentos financieros. Esto puede dar como resultado un mayor número de transacciones manuales, las cuales pueden incrementar los riesgos de error;

(b) La diversidad de sistemas que tal vez se necesite para procesar transacciones más complejas, y la necesidad de que se realicen conciliaciones rutinarias entre ellas, especialmente cuando los sistemas no están interconectados o pueden estar sujetos a intervenciones manuales;

(c) La posibilidad de que las transacciones más complejas, si son negociadas exclusivamente por un pequeño número de personas, sean valoradas o sus riesgos gestionados en una hoja de cálculo en lugar de a través de sistemas de procesamiento, lo cual implica que la seguridad de las contraseñas físicas y lógicas de esas hojas pueda ser fácilmente vulnerada;

(d) La falta de revisión de los registros de excepciones de los sistemas, confirmaciones externas y cotizaciones de corredores, si están disponibles, para validar las entradas generadas por los sistemas;

(e) Dificultad para controlar y evaluar los datos clave de los sistemas para la valoración de los instrumentos financieros, especialmente cuando esos sistemas son mantenidos por el grupo de operadores que forman la función de atención a clientes o un prestador de servicios independiente y/o las transacciones en cuestión no son rutinarias o son poco negociadas;

(f) No se evalúa el diseño y calibración de los modelos complejos utilizados para procesar esas transacciones en su fecha de inicio y en forma periódica;

(g) La posibilidad de que la entidad no haya establecido una biblioteca de modelos, con controles relacionados con el acceso, los cambios y el mantenimiento de modelos individuales, con el fin de mantener sólidas pistas de auditoría de las versiones autorizadas de los modelos y para poder impedir el acceso no autorizado o modificaciones a dichos modelos;

(h) La inversión desproporcionada que pudiera requerirse en la gestión de riesgos y los sistemas de control, para las entidades que llevan a cabo un número limitado de transacciones con instrumentos financieros, y la posibilidad de que la dirección llegue a conclusiones erróneas sobre la información obtenida de estos procesos si no está acostumbrada a trabajar con este tipo de instrumentos;

(i) La posibilidad de que se requiera contratar los servicios de terceros, por ejemplo de una organización de servicios para registrar, procesar, contabilizar o gestionar adecuadamente los riesgos en las transacciones con instrumentos financieros, y la necesidad de conciliar adecuadamente y evaluar el trabajo de esos proveedores; y

(j) Consideraciones adicionales sobre las medidas de seguridad y control aplicables a la utilización de las redes electrónicas para las entidades que realizan transacciones

con instrumentos financieros electrónicamente.

21. Los sistemas de información aplicables a la información financiera sirven como una fuente importante de información para la información cuantitativa a revelar en los estados financieros. Sin embargo, las entidades también pueden desarrollar y mantener sistemas no financieros para preparar información financiera para uso interno y para generar la información cualitativa a revelar incluida; por ejemplo, respecto de los riesgos e incertidumbre o los análisis de sensibilidad.

Las actividades de control de la entidad

22. Las actividades de control sobre las transacciones con instrumentos financieros están diseñadas para prevenir o detectar problemas que impidan a la entidad alcanzar sus objetivos. Estos objetivos pueden ser por naturaleza operacionales, de información financiera o de cumplimiento. Los controles relacionados con los instrumentos financieros están diseñados en base a la complejidad y volumen de las transacciones con instrumentos financieros y generalmente incluirán un proceso de autorización adecuado, una adecuada segregación de funciones y otras políticas y procedimientos diseñados para asegurar que se cumplen los objetivos de control de la entidad. Los diagramas de flujo de los procesos pueden ayudar a identificar los controles y la falta de controles de la entidad. Esta NIPA se centra en las actividades de control relacionadas con la integridad, exactitud y existencia, así como la valoración, presentación y revelación de los instrumentos financieros.

Autorización

23. Las autorizaciones relacionadas con los instrumentos financieros pueden afectar directa e indirectamente las afirmaciones sobre los estados financieros. Por ejemplo, aunque una transacción no cumpla con las políticas de la entidad, puede no obstante ser registrada y contabilizada correctamente. Sin embargo, las transacciones no autorizadas pueden aumentar significativamente los riesgos para la entidad, con lo que se incrementaría significativamente el riesgo de incorrección material en la información financiera, ya que se llevarían a cabo fuera del sistema de control interno. Para mitigar este riesgo, muchas entidades establecen políticas claras en cuanto a qué transacciones se pueden ejecutar y por quién y el cumplimiento de estas políticas es supervisado por los encargados de las áreas administrativas de la entidad. Llevar a cabo el seguimiento de las actividades de negociación de cada operador, por ejemplo, al analizar volúmenes de transacciones excesivamente altos o de beneficios o pérdidas significativas, ayuda a la entidad a garantizar el cumplimiento de las políticas de la entidad, incluyendo la autorización de nuevos tipos de transacciones, y a evaluar si ha ocurrido un fraude.

24. La función de los registros del inicio de una transacción de una entidad es identificar claramente la naturaleza y el objetivo de las transacciones individuales y los derechos y obligaciones que surgen bajo cada contrato de instrumentos financieros, incluyendo la exigibilidad de los contratos. Además de la información financiera básica, como un importe teórico del instrumento, para ser completos y precisos, los registros del inicio de una transacción generalmente deben incluir como mínimo:

    (a) la identidad del operador;

    (b) la identidad de la persona que registra la transacción (si no es el operador), la fecha de inicio de la transacción (incluyendo la hora de la transacción), y cómo se registró la transacción en los sistemas de información de la entidad; y

    (c) la naturaleza y el objetivo de la transacción, incluyendo si se pretende cubrir con ella la exposición a un riesgo comercial subyacente.

Segregación de funciones

25. La segregación de funciones y la asignación de personal es un importante elemento de

control, especialmente cuando la entidad está expuesta a instrumentos financieros. Las actividades relacionadas con los instrumentos financieros pueden segregarse en muchas áreas, incluyendo:

(a) Ejecutar la transacción (negociar). En entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, esto puede hacerlo el área de atención a clientes;

(b) Hacer pagos de efectivo y aceptar entradas de efectivo (liquidaciones);

(c) Enviar confirmaciones de compraventa y conciliar las diferencias entre los registros de la entidad y las respuestas de las contrapartes, si las hubiera;

(d) Registrar todas las transacciones correctamente en los registros contables;

(e) Hacer un seguimiento de los límites de riesgo. En entidades con un alto volumen de transacciones con instrumentos financieros, esto puede realizarlo la función de gestión de riesgos; y

(f) Hacer un seguimiento de las posiciones y valorar los instrumentos financieros.

26. Muchas organizaciones optan por segregar las funciones de las personas encargadas de realizar inversiones en instrumentos financieros, las que valoran los instrumentos financieros, las que los liquidan y las que los contabilizan/registran.

27. Cuando una entidad es demasiado pequeña para lograr una adecuada segregación de funciones, el papel de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad al llevar a cabo el seguimiento de las actividades con instrumentos financieros es de particular importancia.

28. Un elemento fundamental del control interno de algunas entidades es la función de verificación independiente de precios (VIP). Esta área es responsable de verificar de manera independiente los precios de algunos instrumentos financieros, para lo cual, puede utilizar fuentes alternativas de datos, metodología e hipótesis. El VIP proporciona un punto de vista objetivo respecto de los precios que se hayan determinado en otra parte de la entidad.

29. Generalmente, el área administrativa o de comprobación es responsable de establecer políticas de valoración y de asegurar el cumplimiento de dichas políticas. Las entidades con un mayor número de transacciones con instrumentos financieros pueden realizar valoraciones diarias de su portafolio de instrumentos financieros y analizar el porcentaje de los beneficios o pérdidas que representan las valoraciones de los instrumentos financieros individuales como una prueba de su razonabilidad.

Integridad, exactitud y existencia

30. Una conciliación periódica de los registros de la entidad con los registros de los bancos y custodios externos permite a la entidad asegurarse de que las transacciones se registran adecuadamente Es importante realizar una apropiada segregación de funciones entre las personas que realizan las transacciones y las que las concilian, como lo es implementar un riguroso proceso para revisar las conciliaciones y depurar las partidas en conciliación.

31. También se deben establecer controles que requieran que los operadores identifiquen si un instrumento financiero complejo puede tener características únicas; por ejemplo, derivados implícitos. Para tales casos, muchas empresas cuentan con una función independiente que evalúa las transacciones complejas con instrumentos financieros desde su inicio (a la cual se le puede denominar como grupo de control del producto), y que trabaja con un conjunto de políticas contables para asegurar que la transacción se registra adecuadamente. Aunque es posible que las entidades más pequeñas no puedan contar con grupos de control del producto, cualquier entidad puede establecer un proceso relacionado con la revisión de contratos de instrumentos financieros complejos desde su

origen para asegurar que se contabilizan de manera adecuada, de conformidad con el marco de información aplicable.

Seguimiento de los controles

32. Las actividades de seguimiento continuo de la entidad están diseñadas para detectar y corregir cualquier deficiencia en la eficacia de los controles sobre las transacciones con instrumentos financieros y su valoración. Es importante que exista un adecuado nivel de supervisión y revisión de las transacciones con instrumentos financieros dentro de la entidad. Esto incluye:

(a) la revisión de todos los controles, por ejemplo, el seguimiento de estadísticas operativas tales como el número de partidas en conciliación o las diferencias entre las fuentes de precios internas y externas;

(b) la necesidad de contar con controles fuertes sobre Tecnología de Información (TI) y el seguimiento y validación de la aplicación de dichos controles; y

(c) la necesidad de asegurar que la información derivada de diferentes procesos y sistemas se concilia de manera adecuada. Por ejemplo, un proceso de valoración es poco útil si el resultado del mismo no se concilia de manera adecuada con el libro mayor.

33. En entidades más grandes, por lo general hay sistemas informáticos sofisticados que realizan un seguimiento de las transacciones con instrumentos financieros, y dichos sistemas están diseñados para asegurar que las liquidaciones se hagan al vencimiento del instrumento. Los sistemas informáticos más complejos pueden generar envíos automáticos a las cuentas liquidadoras para seguir los movimientos de efectivo, y existen controles sobre el procesamiento con el objeto de asegurar que las transacciones con instrumentos financieros se reflejan correctamente en la contabilidad de la entidad. Los sistemas informáticos pueden ser diseñados para producir informes de excepción con el fin de alertar a la dirección sobre situaciones en las que los instrumentos financieros hayan rebasado los límites autorizados, o cuando las transacciones realizadas hayan rebasado los límites establecidos para las contrapartes seleccionadas. Sin embargo, ni el sistema informático más sofisticado puede garantizar la integridad de la contabilización de las transacciones con instrumentos financieros. En consecuencia, muchas entidades implementan procedimientos adicionales para incrementar la probabilidad de que se registren todas las transacciones.

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE REVISIÓN 2400 (REVISADA)

ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS HISTÓRICOS

(Aplicable a revisiones de estados financieros correspondientes a períodos finalizados a partir del 31 de diciembre de 2013)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIER 1–4
Encargo de revisión de estados financieros históricos 5–8
Aplicabilidad de esta NIER 9–12
Fecha de entrada en vigor 13
Objetivos 14–15
Definiciones 16–17

Requerimientos

Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER 18–20
Requerimientos de ética 21
Escepticismo profesional y juicio profesional 22–23
Control de calidad del encargo 24–28
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión 29–41
Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad 42
Realización del encargo 43–57
Hechos posteriores al cierre 58–60
Manifestaciones escritas 61–65
Valoración de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados 66–68
Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros 69–85
Informe del profesional ejerciente 86–92
Documentación 93–96

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIER ..... A1—A5
Encargo de revisión de estados financieros históricos ..... A6—A7
Objetivos A8–A10
Definiciones A11–A13
Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER A14
Requerimientos de ética ..... A15—A16
Escepticismo profesional y juicio profesional ..... A17—A25
Control de calidad del encargo ..... A26—A33
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión A34–A62

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad A63–A69

Realización del encargo..... A70–A105

Manifestaciones escritas..... A106–A108

Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados..... A109–A111

Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financierosA112–A123

Informe del profesional ejerciente A124–A150

Documentación..... A151

Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para un encargo de revisión de estados financieros históricos

Anexo 2: Ejemplos de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de revisión

La Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos* debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.*

Introducción

Alcance de esta NIER

1. Esta norma internacional de encargos de revisión (NIER) trata de: (Ref: Apartado A1)

   (a) las responsabilidades del profesional ejerciente cuando se le contrata para realizar una revisión de estados financieros históricos, cuando el profesional ejerciente no es el auditor de los estados financieros de la entidad; y

   (b) la estructura y contenido del informe del profesional ejerciente sobre los estados financieros.

2. Esta NIER no trata de la revisión de los estados financieros o de información financiera intermedia de una entidad realizada por un profesional ejerciente que sea el auditor independiente de los estados financieros de la entidad (Ref: Apartado A2)

3. Esta NIER se aplicará, adaptada a las circunstancias, a los encargos de revisión de otra información financiera histórica. Los encargos de seguridad limitada que no sean revisiones de información financiera histórica se realizan de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada)[1].

Relación con la NICC 1[2]

4. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma. La NICC 1 se aplica a las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a los encargos de la firma para revisar estados financieros[3]. Las disposiciones de esta NIER relativas al control de calidad en cada encargo de revisión parten de la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A3–A5)

Encargo de revisión de estados financieros históricos

5. Un encargo para revisar estados financieros históricos es un encargo de seguridad limitada, tal como se describe en el *Marco Internacional de encargos de aseguramiento* (el Marco de Aseguramiento)[4]. (Ref: Apartados A6–A7)

6. En una revisión de estados financieros, el profesional ejerciente expresa una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe sobre la preparación de los estados financieros de una entidad de conformidad con un marco de información financiera aplicable. La conclusión del profesional ejerciente se basa en su obtención de una seguridad limitada. El informe del profesional ejerciente incluye una descripción de la naturaleza del encargo de revisión para situar el informe en su contexto con el fin de que los lectores puedan comprender la conclusión.

7. El profesional ejerciente realiza principalmente indagaciones y procedimientos analíticos para obtener evidencia suficiente y adecuada como base para una conclusión sobre los estados financieros en su conjunto, expresada de conformidad con los requerimientos de esta NIER.

8. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente una cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros contienen incorrecciones materiales, diseñará y realizará procedimientos adicionales, según considere necesario teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de poder concluir sobre los estados financieros de conformidad

---

1 Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*

2 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*

3 NICC 1, apartado 4

4 Marco de Aseguramiento, apartados 15 y 16

con esta NIER.

Aplicabilidad de esta NIER

9. Esta NIER contiene los objetivos del profesional ejerciente cuando aplica las NIER, las cuales proporcionan el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NIER y su objetivo es ayudar al profesional ejerciente a entender lo que se debe alcanzar en un encargo de revisión.

10. Esta NIER contiene requerimientos, redactados en tiempo verbal futuro, diseñados para permitirle alcanzar los mencionados objetivos.

11. Además, esta NIER contiene una introducción, definiciones y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas en las que se proporciona el contexto relevante para una correcta comprensión de la norma.

12. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en esta NIER, que facilita la aplicación de los requerimientos.

Fecha de entrada en vigor

13. Esta NIER es aplicable a las revisiones de estados financieros correspondientes a periodos finalizados a partir del 31 de diciembre de 2013.

Objetivos

14. Los objetivos del profesional ejerciente en un encargo de revisión de estados financieros conforme a esta NIER son:

    (a) la obtención de una seguridad limitada, principalmente mediante la realización de indagaciones y la aplicación de procedimientos analíticos, sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, que permita al profesional ejerciente expresar una conclusión sobre si ha llegado a su conocimiento algo que le lleve a pensar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable e

    (b) informar sobre los estados financieros en su conjunto y comunicarlo, según se requiere en esta NIER.

15. En todos los casos en los que no se pueda obtener una seguridad limitada y, dadas las circunstancias, una conclusión con salvedades en el informe del profesional ejerciente no sea suficiente, esta NIER requiere que el profesional ejerciente deniegue la conclusión (o se abstenga de concluir) o, en su caso, que renuncie al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados A8–A10, A121–A122)

Definiciones

16. El Glosario de Términos del Manual[5] (el Glosario) incluye los términos definidos en esta NIER, así como la descripción de otros términos que se encuentran en esta NIER, para facilitar una aplicación e interpretación congruentes. Por ejemplo, los términos "dirección” y “responsables del gobierno de la entidad” que se utilizan en esta NIER coinciden con los que se definen en el Glosario. (Ref: Apartados A11–A12)

17. A efectos de esta NIER, los siguientes términos tienen los significados que figuran a

[5] El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el IAASB en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* (el Manual) publicado por la IFAC.

continuación:

(a) *Procedimientos analíticos* – Evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. Los procedimientos analíticos también incluyen, 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.

(b) *Riesgo del encargo* – Riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales.

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

(d) *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.

(e) *Indagación* – La indagación consiste en la búsqueda de información a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad.

(f) *Seguridad limitada* – El grado de seguridad que se obtiene cuando el riesgo del encargo se reduce hasta un nivel aceptable dadas las circunstancias de este, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión, por el profesional ejerciente, de una conclusión de conformidad con esta NIER. La combinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de obtención de evidencia es como mínimo suficiente para que el profesional ejerciente obtenga un grado significativo de seguridad. El grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con los estados financieros. (Ref: Apartado A13)

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

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

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

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

(k) *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.

Requerimientos

Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER

18. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de esta NIER, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartado A14)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

19. El profesional ejerciente cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NIER salvo si un requerimiento no es aplicable al encargo de revisión. Un requerimiento es aplicable al encargo de revisión cuando se dan las circunstancias de las que trata el requerimiento.

20. El profesional ejerciente no indicará en su informe haber cumplido los requerimientos de esta NIER si no ha cumplido todos los requerimientos de la presente NIER aplicables al encargo de revisión.

Requerimientos de ética

21. El profesional ejerciente cumplirá los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia. (Ref: Apartados A15–A16)

Escepticismo profesional y juicio profesional

22. El profesional ejerciente planificará y ejecutará el encargo con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A17–A20)

23. El profesional ejerciente aplicará su juicio profesional en la realización del encargo de revisión. (Ref: Apartados A21–A25)

Control de calidad del encargo

24. El socio del encargo tendrá la competencia apropiada según las circunstancias del encargo, en conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y en preparación de información financiera. (Ref: Apartado A26)

25. El socio del encargo asumirá la responsabilidad: (Ref: Apartados A27–A30)

    (a) de la calidad global de cada encargo de revisión que le sea asignado;

    (b) de la dirección, supervisión, planificación y realización del encargo de revisión de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; (Ref: Apartado A31)

    (c) de que el informe del profesional ejerciente sea adecuado a las circunstancias y

    (d) de que el encargo se realice de conformidad con de las políticas de control de calidad de la firma, incluidas las siguientes:

        (i) de asegurarse de que se han seguido los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos y de que se han alcanzado conclusiones adecuadas, así como de que se ha considerado si existe información que le llevaría a la conclusión de que la dirección carece de integridad; (Ref: Apartados A32–A33)

        (ii) de asegurarse de que el equipo del encargo posee en su conjunto la competencia y capacitación adecuadas, incluidos los conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento y experiencia en preparación de información financiera, que le permitan:

            a. realizar el encargo de revisión de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y

b. que se emita un informe adecuado a las circunstancias; y

(iii) responsabilizarse de que se conserva una adecuada documentación del encargo.

Consideraciones relevantes después de la aceptación del encargo

26. Si el socio del encargo obtiene información que hubiese llevado a la firma a rechazar el encargo de haberse dispuesto de dicha información con anterioridad, el socio del encargo la comunicará a la firma con prontitud, con el fin de que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias.

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables

27. Durante todo el encargo, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, en busca de evidencia de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo. Si, a través del sistema de control de calidad de la firma o por otros medios, llegasen a conocimiento del socio del encargo cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo, previa consulta a otros miembros de la firma, determinará las medidas adecuadas.

Seguimiento

28. Un sistema de control de calidad eficaz en una firma incluye un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. El socio del encargo tendrá en cuenta los resultados del proceso de seguimiento de la firma que figuren en la información más reciente distribuida por esta y, en su caso, por otras firmas miembros de la red y si se han detectado deficiencias que puedan afectar al encargo de revisión.

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

Factores que afectan a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión

29. Salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional ejerciente no aceptará el encargo de revisión si: (Ref: Apartados A34–A35)

(a) El profesional ejerciente no está convencido:

(i) de que el encargo tenga un propósito racional o (Ref: Apartado A36)

(ii) de que un encargo de revisión sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias; (Ref: Apartado A37)

(b) el profesional ejerciente tiene motivos para pensar que los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia no se cumplirán;

(c) el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo por el profesional ejerciente indica que es probable que no esté disponible o no sea fiable parte de la información que se necesita para realizar el encargo de revisión; (Ref: Apartado A38)

(d) el profesional ejerciente tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que probablemente afecte a la adecuada realización de la revisión o (Ref: Apartado A33)

(e) la dirección o los responsables del gobierno de la entidad imponen una limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente en los términos de la propuesta del encargo de revisión de modo que dicho profesional considera que la limitación tendrá

como resultado una denegación (abstención) de conclusión sobre los estados financieros.

Condiciones previas para aceptar el encargo de revisión

30. Antes de aceptar el encargo de revisión, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A39)

    (a) determinará si el marco de información financiera aplicado para la preparación de los estados financieros es aceptable y, en el caso de estados financieros con fines específicos, obtendrá conocimiento de la finalidad para la que se preparan los estados financieros y de los usuarios a quienes se destinan y (Ref: Apartados A40–A46)

    (b) obtendrá la confirmación de la dirección de que esta reconoce y comprende su responsabilidad: (Ref: Apartados A47–A50)

        (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 considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error y

        (iii) de la necesidad de proporcionar al profesional ejerciente:

            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 profesional ejerciente a la dirección para los fines de la revisión y

            c. acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el profesional ejerciente considere necesario obtener evidencia.

31. Si el profesional ejerciente no está satisfecho en relación con cualquiera de las cuestiones que se consideran como condiciones previas para aceptar el encargo de revisión, discutirá la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. Si no se pueden realizar los cambios requeridos para que el profesional ejerciente esté satisfecho en relación con esas cuestiones, no aceptará el encargo propuesto salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Sin embargo, un encargo realizado en esas circunstancias no cumple con esta NIER. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de revisión mención alguna de que la misma se ha realizado de conformidad con esta NIER.

32. Si después de que haya sido aceptado el encargo se descubre que el profesional ejerciente no está satisfecho en relación con alguna de las condiciones previas arriba mencionadas, discutirá la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad y determinará:

    (a) si la cuestión se puede resolver;

    (b) si es adecuado continuar con el encargo; y

    (c) si se debe comunicar la cuestión en el informe del profesional ejerciente y, en su caso, el modo en que se debe comunicar.

Consideraciones adicionales cuando la redacción del informe del profesional ejerciente viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias

33. El informe del profesional ejerciente que se emita en relación con el encargo de revisión se referirá a esta NIER únicamente si dicho informe cumple los requerimientos del apartado 86.

34. En algunos casos, cuando la revisión se realiza de conformidad con las disposiciones

legales o reglamentarias de una determinada jurisdicción, es posible que dichas disposiciones establezcan el formato o la redacción del informe de revisión en términos que difieren de manera significativa de los requerimientos de esta NIER. En ese caso, el profesional ejerciente valorará si es posible que los usuarios puedan interpretar de manera errónea el grado de seguridad que se obtiene de la revisión de los estados financieros y, si éste es el caso, si una explicación adicional en el informe del profesional ejerciente podría mitigar la posible interpretación errónea. (Ref: Apartados A51, A148)

35. Si el profesional ejerciente concluye que una explicación adicional en su informe no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo de revisión, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Un encargo realizado de conformidad con dichas disposiciones no cumple esta NIER. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de revisión mención alguna de que la misma se ha realizado de conformidad con esta NIER. (Ref: Apartados A51, A148)

Acuerdo de los términos del encargo

36. El profesional ejerciente acordará los términos del encargo de revisión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, antes de realizar el encargo.

37. Los términos del encargo acordados se harán constar en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, e incluirán: (Ref: Apartados A52–A54, A56)

    (a) la utilización y distribución previstas de los estados financieros y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución;

    (b) la identificación del marco de información financiera aplicable;

    (c) el objetivo y alcance del encargo de revisión;

    (d) las responsabilidades del profesional ejerciente;

    (e) las responsabilidades de la dirección, incluidas las que se mencionan en el apartado 30(b); (Ref: Apartados A47–A50, A55)

    (f) una declaración de que el encargo no es una auditoría y de que el profesional ejerciente no expresará una opinión de auditoría sobre los estados financieros y

    (g) una referencia a la estructura y contenido que se espera del informe que emitirá el profesional ejerciente y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

Encargos recurrentes

38. En los encargos de revisión recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las circunstancias, incluidos los cambios en los aspectos tenidos en cuenta en la aceptación del encargo, requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la dirección o, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad, los términos existentes del encargo. (Ref: Apartado A57)

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de revisión

39. El profesional ejerciente no aceptará una modificación de los términos del encargo si no existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A58–A60)

40. Si, antes de finalizar el encargo de revisión, se solicita al profesional ejerciente que convierta el encargo en un encargo que no es de aseguramiento determinará si existe una justificación razonable para ello. (Ref: Apartados A61–A62)

41. Si se cambian los términos del encargo en el trascurso de éste, el profesional ejerciente y la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en una carta de encargo u otra forma adecuada

de acuerdo escrito.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

42. El profesional ejerciente comunicará a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, oportunamente en el trascurso del encargo de revisión, todas las cuestiones relativas al encargo que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A63–A69)

Realización del encargo

Importancia relativa en el contexto de una revisión de estados financieros

43. El profesional ejerciente determinará la importancia relativa en relación con los estados financieros en su conjunto y aplicará esta importancia relativa al diseñar los procedimientos y al valorar los resultados obtenidos de dichos procedimientos. (Ref: Apartados A70–A73)

44. El profesional ejerciente revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto en el caso de que disponga, durante la realización de la revisión, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra diferente. (Ref: Apartado A74)

Conocimiento del profesional ejerciente

45. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable, con el fin de identificar áreas de los estados financieros en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales y, en consecuencia, le proporcionen una base para diseñar procedimientos para tratar esas áreas. (Ref: Apartados A75–A77)

46. El conocimiento del profesional ejerciente incluirá las siguientes cuestiones: (Ref: Apartados A78, A87, A90)

    (a) los factores sectoriales, factores relativos a la regulación y otros factores externos pertinentes, incluido el marco de información financiera aplicable;

    (b) la naturaleza de la entidad, lo que incluye:

        (i) sus operaciones;

        (ii) la estructura de la propiedad y del gobierno de la entidad;

        (iii) los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar;

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

        (v) los objetivos y estrategias de la entidad;

    (c) los sistemas contables y registros contables de la entidad y

    (d) la selección y aplicación de políticas contables.

El diseño y aplicación de procedimientos

47. Para obtener evidencia suficiente y adecuada como base para una conclusión sobre los estados financieros en su conjunto, el profesional ejerciente diseñará y realizará indagaciones y procedimientos analíticos: (Ref: Apartados A79–A83, A87, A90)

    (a) para tratar todos los elementos materiales de los estados financieros, incluidas la información a revelar y

    (b) para centrarse en tratar las áreas de los estados financieros en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales.

48. Las indagaciones, en su caso, del profesional ejerciente ante la dirección y ante otros dentro

de la entidad, incluirán lo siguiente: (Ref: Apartados A84–A88)

(a) el modo en que la dirección realiza las estimaciones contables significativas requeridas por el marco de información financiera aplicable;

(b) la identificación de las partes vinculadas y de las transacciones con partes vinculadas, incluida la finalidad de esas transacciones;

(c) si existen transacciones, cuestiones o hechos significativos, inusuales o complejos, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluidos:

(i) cambios significativos en las actividades o en las operaciones de la entidad;

(ii) cambios significativos en los términos de contratos que afectan de manera material a los estados financieros de la entidad, incluidos los términos o cláusulas de garantía de contratos de financiación o de emisión de deuda;

(iii) asientos en el libro diario significativos u otros ajustes a los estados financieros;

(iv) transacciones significativas que hayan ocurrido o se hayan reconocido en fechas próximas al cierre del periodo contable;

(v) la situación de las incorrecciones no corregidas identificadas en encargos anteriores y

(vi) efectos o posibles implicaciones para la entidad de relaciones o transacciones con partes vinculadas;

(d) la existencia, indicio o denuncia de:

(i) cualquier fraude o acto ilegal que afecte a la entidad;

(ii) incumplimiento 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 en los estados financieros que se consideran materiales, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones;

(e) si la dirección ha identificado y tratado hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe del profesional ejerciente que requieran un ajuste o revelación en los estados financieros;

(f) la base para la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; (Ref: Apartado A89)

(g) si existen hechos o condiciones que puedan generar dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;

(h) si existen compromisos, obligaciones contractuales o contingencias materiales, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar y

(i) transacciones no monetarias materiales o transacciones sin contraprestación durante el periodo sometido a examen.

49. Al diseñar procedimientos analíticos, el profesional ejerciente tendrá en cuenta si los datos del sistema contable y de los registros contables de la entidad son adecuados para la aplicación de procedimientos analíticos. (Ref: Apartados A90–A92)

Procedimientos para tratar circunstancias específicas

Partes vinculadas

50. Durante la realización de la revisión, el profesional ejerciente mantendrá una especial atención a aquellos acuerdos u otra información que puedan indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección, previamente, no hubiese

identificado o revelado al profesional ejerciente.

51. En el caso de que, en el trascurso de la revisión, el profesional ejerciente identifique la existencia de transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, indagará ante la dirección sobre:

    (a) la naturaleza de esas transacciones;

    (b) la posibilidad de que participaran en ellas partes vinculadas y

    (c) el fundamento empresarial (o la falta de fundamento empresarial) de esas transacciones.

Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias

52. Cuando hay indicios o sospechas de que se ha producido un fraude o de que se han incumplido disposiciones legales y reglamentarias en la entidad, el profesional ejerciente:

    (a) comunicará la cuestión con el nivel adecuado de la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria; (Ref: Apartado A93)

    (b) solicitará a la dirección una valoración del o de los efectos, en su caso, en los estados financieros;

    (c) tendrá en cuenta, en su caso, la valoración por la dirección de los efectos del fraude o del incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias identificados o de los que existen indicios que se le ha comunicado en su conclusión sobre los estados financieros y en su informe y

    (d) determinará si las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables: (Ref: Apartados A94–A98)

        (i) Requieren que el profesional ejerciente informe a una autoridad competente ajena a la entidad.

        (ii) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Empresa en funcionamiento

53. La revisión de estados financieros se hará atendiendo a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Cuando considera la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el profesional ejerciente cubrirá el mismo periodo que el que ha utilizado la dirección para realizar su valoración, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o con las disposiciones legales o reglamentarias si éstas especifican un periodo más amplio.

54. Si durante la realización de la revisión llegan a conocimiento del profesional ejerciente hechos o circunstancias que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento: (Ref: Apartado A99)

    (a) indagará ante la dirección acerca de sus planes en cuanto a actuaciones futuras que afecten a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y si estos planes son viables, así como si la dirección piensa que el resultado de dichos planes mejorará la situación relativa a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento;

    (b) valorará los resultados de esas indagaciones, con el fin de considerar si las respuestas de la dirección proporcionan una base suficiente para:

        (i) seguir presentando los estados financieros bajo la hipótesis de empresa en

funcionamiento si el marco de información financiera aplicable incluye dicha hipótesis o

(ii) concluir sobre si los estados financieros contienen una incorrección material o inducen a error de cualquier otro modo sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y

(c) considerar las respuestas de la dirección a la luz de toda la información relevante de la que el profesional ejerciente tenga conocimiento como resultado de la revisión.

Utilización de trabajo realizado por otros

55. En la realización de la revisión, puede resultar necesario que el profesional ejerciente utilice el trabajo realizado por otros profesionales ejercientes, o el trabajo de una persona u organización especializadas en un campo distinto de la contabilidad o de los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente utiliza el trabajo hecho por otro profesional ejerciente o por un experto en el trascurso de la revisión, debe tomar las medidas adecuadas para asegurarse de que dicho trabajo es adecuado para su finalidad. (Ref: Apartado A80)

Conciliación de los estados financieros con los registros contables que los sustentan

56. El profesional ejerciente obtendrá evidencia de que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan. (Ref: Apartado A100)

Procedimientos adicionales cuando llega a conocimiento del profesional ejerciente que los estados financieros pueden contener una incorrección material

57. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales suficientes para permitirle: (Ref: Apartados A101–A105)

(a) concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales o

(b) concluir que debido a esa cuestión o cuestiones los estados financieros en su conjunto contienen una incorrección material.

Hechos posteriores al cierre

58. Si llegan a conocimiento del profesional ejerciente hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la de su informe que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en éstos, solicitará a la dirección que corrija esas incorrecciones.

59. El profesional ejerciente no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento con respecto a los estados financieros después de la fecha de su informe. Sin embargo, si después de la fecha del informe del profesional ejerciente pero antes de la fecha de publicación de los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha de su informe, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, el profesional ejerciente:

(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.

60. Si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el profesional ejerciente piensa que deben ser modificados y si su informe ya se hubiera entregado a la entidad, el profesional ejerciente notificará a la dirección y a los responsables del gobierno 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 profesional ejerciente adoptará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en su informe.

Manifestaciones escritas

61. El profesional ejerciente solicitará a la dirección que le proporcione manifestaciones escritas de que la dirección ha cumplido sus responsabilidades tal como se describen en los términos acordados del encargo. Las manifestaciones escritas incluirán: (Ref: Apartados A106–A108)

    (a) que la dirección 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, y ha proporcionado al profesional ejerciente toda la información relevante y acceso a toda la información, según lo acordado en los términos del encargo y

    (b) que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros.

    Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el profesional ejerciente determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por los apartados (a)-(b), no será necesario incluir en las manifestaciones escritas las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones.

62. El profesional ejerciente solicitará también a la dirección que proporcione manifestaciones escritas de que le ha revelado: (Ref: Apartado A107)

    (a) la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tiene conocimiento;

    (b) los hechos significativos relativos a cualquier fraude o sospecha de fraude conocido por la dirección que pueda haber afectado a la entidad;

    (c) el incumplimiento o posible incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias cuyo incumplimiento pueda afectar a los estados financieros;

    (d) toda la información relevante para su utilización en la hipótesis de empresa en funcionamiento en los estados financieros;

    (e) que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que el marco de información financiera aplicable exige un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados;

    (f) si existen compromisos, obligaciones contractuales o contingencias materiales, que hayan afectado o puedan afectar a los estados financieros de la entidad, incluida la información a revelar y

    (g) transacciones no monetarias materiales o transacciones sin contraprestación realizadas por la entidad durante el periodo sometido a examen.

63. Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A106)

    (a) discutirá la cuestión con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad;

    (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 en general y

    (c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la conclusión en el informe del profesional ejerciente de conformidad con esta NIER.

64. El profesional ejerciente denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) sobre los estados financieros o renunciará al encargo si la renuncia es posible de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, si:

    (a) concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas no sean fiables o

    (b) la dirección no facilite las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 61.

Fecha de las manifestaciones escritas y periodo o periodos cubiertos

65. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe del profesional ejerciente. Las manifestaciones escritas se referirán a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Evaluación de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados

66. El profesional ejerciente evaluará si, como resultado de los procedimientos aplicados, se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada o, en caso contrario, aplicará otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias para poder alcanzar una conclusión sobre los estados financieros. (Ref: Apartado A109)

67. Si el profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión, discutirá con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, los efectos de esas limitaciones en el alcance de la revisión. (Ref: Apartados A110–A111)

Evaluación del efecto en el informe del profesional ejerciente

68. El profesional ejerciente evaluará la evidencia obtenida como resultado de los procedimientos aplicados para determinar su efecto en el informe. (Ref: Apartado A109)

Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros

Consideración del marco de información financiera aplicable en relación con los estados financieros

69. Para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros, el profesional ejerciente:

    (a) evaluará si los estados financieros hacen referencia o describen el marco de información financiera aplicable de manera adecuada; (Ref: Apartados A112–A113)

    (b) considerará si, en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y de los resultados de los procedimientos aplicados:

        (i) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada;

        (ii) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;

        (iii) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable,

        (iv) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;

        (v) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible y

        (vi) los estados financieros revelan información adecuada que permite 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. (Ref: Apartados A114–A116)

70. El profesional ejerciente considerará el impacto de:

    (a) las incorrecciones no corregidas identificadas durante la revisión, y durante la revisión del año anterior de los estados financieros de la entidad, sobre los estados financieros en su conjunto y

    (b) aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección. (Ref: Apartados A117–A118)

71. Si los estados financieros se preparan utilizando un marco de imagen fiel, el profesional ejerciente también tendrá en cuenta: (Ref: Apartado A115)

    (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros de conformidad con el marco aplicable y

    (b) si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel o, en su caso, expresen la imagen fiel, en el contexto del conjunto de los estados financieros.

Formación de la conclusión

72. La conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros, tanto si es modificada como si no, se expresará en el formato adecuado en el contexto del marco de información financiera aplicado en los estados financieros.

Conclusión no modificada (favorable)

73. El profesional ejerciente expresará en su informe una conclusión no modificada (favorable) sobre los estados financieros en su conjunto cuando haya obtenido una seguridad limitada que le permita concluir que no ha llegado a su conocimiento ninguna cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

74. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión no modificada (favorable), siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación: (Ref: Apartados A119–A120)

    (a) “Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no se presenten fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresen la imagen fiel) de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o

    (b) “Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

Conclusión modificada

75. El profesional ejerciente expresará en su informe una conclusión modificada sobre los estados financieros en su conjunto cuando:

    (a) determine que, basándose en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, los estados financieros contienen incorrecciones materiales o

    (b) no haya podido obtener evidencia suficiente y adecuada con respecto a uno o más elementos de los estados financieros que son materiales en relación con los estados financieros en su conjunto.

76. Cuando exprese una conclusión modificada sobre los estados financieros, el profesional

ejerciente:

(a) incluirá en su informe un párrafo con el título “Conclusión con salvedades”, “Conclusión desfavorable (adversa)” o "Denegación (abstención) de conclusión”, según corresponda.

(b) proporcionará una descripción de la cuestión que origina la modificación, en un párrafo con un título adecuado (por ejemplo, “Fundamento de la conclusión con salvedades”, “Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)” o "Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión”, según corresponda) situado inmediatamente antes del párrafo de conclusión. Dicho párrafo se conoce como párrafo de fundamento de la conclusión.

Los estados financieros contienen incorrecciones materiales

77. Si el profesional ejerciente determina que los estados financieros contienen incorrecciones materiales, expresará:

(a) una conclusión con salvedades cuando concluya que el efecto de la cuestión o las cuestiones que motivan la modificación es material, pero no generalizado en los estados financieros o

(b) una conclusión desfavorable (adversa) cuando concluya que el efecto de la cuestión o cuestiones que motivan la modificación es material y generalizado en los estados financieros.

78. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión con salvedades sobre los estados financieros debido a una incorrección material, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:

(a) "Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel) de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o

(b) “Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

79. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión desfavorable (adversa), siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:

(a) “Basándonos en nuestra revisión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)”, los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel) de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o

(b) “Basándonos en nuestra revisión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)”, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera

aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

80. En el párrafo de fundamento de la conclusión, en relación con incorrecciones materiales que dan origen bien a una conclusión con salvedades, bien a una conclusión desfavorable (adversa), el profesional ejerciente:

    (a) describirá y cuantificará los efectos financieros de la incorrección en el caso de que la incorrección material esté relacionada con cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), salvo que no sea factible, en cuyo caso lo indicará;

    (b) explicará las razones por las que la información descriptiva revelada es incorrecta si la incorrección material está relacionada con tal información o

    (c) describirá la naturaleza de la información que se haya omitido si la incorrección material está relacionada con la falta de revelación de información requerida. Salvo que esté prohibido por las disposiciones legales o reglamentarias, cuando sea factible el profesional ejerciente incluirá las revelaciones omitidas.

Imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada

81. Cuando el profesional ejerciente no puede alcanzar una conclusión sobre los estados financieros porque no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada:

    (a) expresará una conclusión con salvedades si concluye que los posibles efectos en los estados financieros de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales, pero no generalizados; o

    (b) denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) si concluye que los posibles efectos en los estados financieros de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

82. El profesional ejerciente renunciará al encargo si se dan las siguientes condiciones: (Ref: Apartados A121–A123)

    (a) debido a una limitación al alcance de la revisión impuesta por la dirección después de que el profesional ejerciente haya aceptado el encargo, el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros;

    (b) el profesional ejerciente ha determinado que los posibles efectos sobre los estados financieros de incorrecciones no detectadas son materiales y generalizados y

    (c) las disposiciones legales o reglamentarias aplicables le permiten renunciar al encargo.

83. Cuando el profesional ejerciente exprese una conclusión con salvedades sobre los estados financieros porque no haya podido obtener información suficiente y adecuada, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará, según corresponda, alguna de las frases que se indican a continuación:

    (a) “Basándonos en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel),... de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel) o

    (b) “Basándonos en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los

estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable”, (en el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento).

84. Cuando deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) sobre los estados financieros, el profesional ejerciente manifestará en el párrafo de conclusión que:

    (a) debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en el párrafo "Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión", el profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros y

    (b) en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una conclusión sobre los estados financieros.

85. En el párrafo de fundamento de la conclusión, en relación tanto con una conclusión con salvedades por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada como cuando el profesional ejerciente deniega la conclusión (se abstiene de concluir), incluirá el o los motivos por los que no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada.

Informe del profesional ejerciente

86. El informe del profesional ejerciente emitido en relación con el encargo de revisión será un informe escrito e incluirá los siguientes elementos: (Ref: Apartados A124–A127, A148, A150)

    (a) un título que indique claramente que se trata de un informe de un profesional ejerciente independiente relativo a un encargo de revisión.

    (b) uno o varios destinatarios, según lo requieran los términos del encargo;

    (c) un apartado introductorio que:

        (i) identifica los estados financieros revisados, incluyendo la identificación del título de cada uno de los estados que comprende el conjunto de estados financieros y la fecha y periodo cubierto por cada estado financiero;

        (ii) remite al resumen de las políticas contables significativas y a otra información explicativa y

        (iii) declara que los estados financieros han sido revisados;

    (d) una descripción de la responsabilidad de la dirección relativa a la preparación de los estados financieros, incluida una explicación de que la dirección es responsable: (Ref: Apartados A128–A131)

        (i) de su preparación 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 considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error;

    (e) si los estados financieros son estados financieros con fines específicos:

        (i) 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 contiene dicha información y

        (ii) 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 dirección en relación con los estados financieros también

hará referencia a que es responsable de determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias;

(f) una descripción de la responsabilidad del profesional ejerciente de expresar una conclusión sobre los estados financieros, así como una referencia a esta NIER y, cuando corresponda, a las disposiciones legales o reglamentarias aplicables; (Ref: Apartados A132–133, A149)

(g) una descripción de una revisión de estados financieros y de sus limitaciones, y las siguientes declaraciones: (Ref: Apartado A134)

(i) un encargo de revisión de conformidad con esta NIER constituye un encargo de seguridad limitada;

(ii) el profesional ejerciente aplica procedimientos, que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos, y evalúa la evidencia obtenida y

(iii) los procedimientos que se aplican durante una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican durante una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y, en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión de auditoría sobre los estados financieros;

(h) un apartado titulado “Conclusión” que contiene:

(i) la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros en su conjunto de conformidad con los apartados 72-85, según corresponda y

(ii) una referencia al marco de información financiera aplicable utilizado para la preparación de 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 Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad o de las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público.; (Ref: Apartados A135–A136)

(i) Cuando la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros es una conclusión modificada:

(i) un párrafo con un título adecuado que contiene la conclusión modificada del profesional ejerciente de conformidad con los apartados 72 y 75-85, según corresponda y

(ii) un párrafo con un título adecuado que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación; (Ref: Apartado A137)

(j) una referencia a la obligación impuesta al profesional ejerciente por esta NIER de cumplir los requerimientos de ética aplicables; (Ref:

(k) la fecha del informe del profesional ejerciente; (Ref: Apartados A144–A147)

(l) la firma del profesional ejerciente y (Ref: Apartado A138)

(m) la localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe del profesional ejerciente

Párrafos de énfasis

87. El profesional ejerciente puede considerar necesario llamar la atención de los usuarios

sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros y que, a su juicio, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros. En esos casos, el profesional ejerciente incluirá en su informe un párrafo de énfasis, siempre que haya obtenido evidencia suficiente y adecuada para concluir que no es probable que la cuestión contenga una incorrección material tal como se presenta en los estados financieros. Este párrafo se referirá solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros.

88. El informe del profesional ejerciente sobre unos estados financieros con fines específicos incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe 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 A139–A140)

89. El profesional ejerciente incluirá el párrafo de énfasis inmediatamente después del párrafo que contiene su conclusión con los estados financieros, bajo el título “Párrafo de énfasis” u otro título apropiado.

Párrafo sobre otras cuestiones

90. Si el profesional ejerciente 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 revisión, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe del profesional ejerciente, y las disposiciones legales o reglamentarias no lo prohíben, así lo hará en un párrafo de su informe, con el título "Párrafo sobre otras cuestiones" u otro título apropiado.

Otras responsabilidades de información

91. Se puede solicitar al profesional ejerciente que trate otras responsabilidades de información en su informe sobre los estados financieros que son adicionales a sus responsabilidades de informar sobre los estados financieros de conformidad con esta NIER. En estos casos, las responsabilidades adicionales de información se tratarán en una sección separada del informe del profesional ejerciente titulada “Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” o de otro modo según corresponda al contenido de la sección, a continuación de la sección del informe titulada “Informe sobre los estados financieros”. (Ref: Apartados A141–A143)

Fecha del informe del profesional ejerciente

92. La fecha del informe del profesional ejerciente no será anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia suficiente y adecuada en la que basar su conclusión sobre los estados financieros, incluido estar satisfecho de que: (Ref: Apartados A144–A147)

    (a) todos los estados que componen los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, incluidas, cuando corresponda, las notas explicativas, han sido preparados y

    (b) las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de dichos estados financieros.

Documentación

93. La preparación de documentación de la revisión proporciona evidencia de que la revisión se realizó de conformidad con esta NIER y, en su caso, con las disposiciones legales y reglamentarias y un registro suficiente y adecuado de la base para el informe del profesional ejerciente. El profesional ejerciente documentará los siguientes aspectos del encargo de manera oportuna, suficiente para permitir que un profesional ejerciente experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda: (Ref: Apartado A151)

(a) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con esta NIER y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

(b) los resultados obtenidos de los procedimientos y las conclusiones a las que llegó el profesional ejerciente basándose en esos resultados y

(c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas por el profesional ejerciente sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados para alcanzar dichas conclusiones.

94. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados como requiere esta NIER, el profesional ejerciente registrará:

(a) la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y

(b) la persona que revisó el trabajo realizado a efectos del control de calidad del encargo y la fecha y extensión de la revisión.

95. El profesional ejerciente también documentará las discusiones con la dirección, con los responsables del gobierno de la entidad y con otros según sea necesario para la realización de la revisión, de las cuestiones significativas que surgieron durante el encargo, así como la naturaleza de esas cuestiones.

96. Si, en el transcurso del encargo, el profesional ejerciente identificó información que es incongruente con sus hallazgos en relación con cuestiones significativas que afectan a los estados financieros, documentará el modo en que se trató la incongruencia.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIER (Ref: Apartados 1-2)

A1. En la realización de una revisión de estados financieros, es posible que el profesional ejerciente tenga que cumplir requerimientos legales o reglamentarios que pueden diferir de los requerimientos establecidos en esta NIER. Aunque el profesional ejerciente pueda encontrar útiles en dichas circunstancias determinados aspectos de esta NIER, es responsabilidad del profesional ejerciente asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales.

Revisiones de información financiera de componentes en el contexto de una auditoría de los estados financieros de un grupo de entidades

A2. Los encargos de revisión de conformidad con esta NIER pueden ser solicitados para componentes por el auditor de los estados financieros de un grupo de entidades[6]. Dicho encargo de revisión realizado de conformidad con esta NIER puede venir acompañado por una solicitud del auditor del grupo de realizar trabajo o procedimientos adicionales según lo requieran las circunstancias del encargo de la auditoría del grupo.

Relación con la NICC 1 (Ref: Apartado 4)

A3. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de aseguramiento, incluidos los encargos de revisión. Esas responsabilidades tienen como finalidad establecer para la firma:

- su sistema de control de calidad y
- las correspondientes políticas diseñadas para alcanzar el objetivo del sistema de

[6] NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*, apartado A52

control de calidad y los procedimientos de la firma para implementar y realizar el seguimiento del cumplimiento de las políticas, incluidas las políticas y procedimientos que tratan cada uno de los elementos siguientes:

- Responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma.
- Requerimientos de ética aplicables.
- Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes, y de encargos específicos.
- Recursos humanos.
- Realización de los encargos.
- Seguimiento.

A4. 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[7].

A5. Los requerimientos nacionales que tratan de las responsabilidades de la firma 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 apartado A3, e imponen obligaciones a la firma que cumplen los objetivos de los requerimientos establecidos en la NICC 1.

Encargo de revisión de estados financieros históricos (Ref: Apartados 5-8, 14)

A6. Las revisiones de estados financieros se pueden realizar para una amplia gama de entidades que varían en tipo o tamaño, o por el grado de complejidad de su información financiera. En algunas jurisdicciones, la revisión de estados financieros de determinados tipos de entidades también puede venir impuesta por disposiciones legales o reglamentarias locales y sus correspondientes requerimientos de información.

A7. Las revisiones se pueden realizar en circunstancias diversas. Por ejemplo, pueden ser obligatorias para entidades exentas de los requerimientos establecidos en las disposiciones legales o reglamentarias relativos a la auditoría obligatoria. Las revisiones también se pueden solicitar de manera voluntaria, como por ejemplo en relación con la presentación de información financiera que se realiza en función de acuerdos según los términos de un contrato privado, o para sustentar acuerdos de financiación.

Objetivos (Ref: Apartado 15)

A8. Esta NIER requiere que el profesional ejerciente deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) sobre los estados financieros si:

(a) emite un informe o se requiere que emita un informe para el encargo y

(b) no puede alcanzar una conclusión sobre los estados financieros porque no puede obtener evidencia suficiente y adecuada y el profesional ejerciente concluye que los posibles efectos en los estados financieros de incorrecciones no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales y generalizados.

A9. La situación de no poder obtener evidencia suficiente y adecuada en un encargo de revisión (que se denomina limitación al alcance) se puede originar por:

(a) circunstancias fuera del control de la entidad;

---

[7] NICC 1, apartado 11

(b) circunstancias ligadas a la naturaleza o al momento de realización del trabajo del profesional ejerciente o

(c) limitaciones impuestas por la dirección o los responsables del gobierno de la entidad.

A10. Esta NIER establece los requerimientos y orientaciones para el profesional ejerciente cuando se enfrenta a una limitación al alcance, bien antes de aceptar un encargo de revisión, bien en el transcurso del encargo.

Definiciones (Ref: Apartado 16)

Utilización de los términos "dirección" y "responsables del gobierno de la entidad"

A11. Las respectivas responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad serán diferentes según cada jurisdicción y dependiendo del tipo de entidad. Estas diferencias afectan al modo en que el profesional ejerciente aplica los requerimientos de esta NIER en relación con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad. En consecuencia, la frase "la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad" que se utiliza en numerosas ocasiones en esta NIER tiene como finalidad alertar al profesional ejerciente sobre el hecho de que, según el entorno de la entidad, las estructuras y acuerdos de dirección y de gobierno pueden ser diferentes.

A12. Varias responsabilidades relacionadas con la preparación de información financiera y la presentación al exterior de la información corresponden bien a la dirección, bien a los responsables del gobierno de la entidad, dependiendo de factores como:

- los recursos y la estructura de la entidad y
- los respectivos papeles de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad que se establecen en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o, si la entidad no es una entidad regulada, en cualquier acuerdo formal de gobierno o de rendición de cuentas establecido para la entidad (por ejemplo, registrado en contratos, en unos estatutos u otro tipo de documento por el que se constituye la entidad).

Por ejemplo, en entidades de pequeña dimensión a menudo no hay separación entre las funciones de dirección y de gobierno de la entidad. En las entidades de gran dimensión, la dirección es a menudo responsable de la ejecución de los negocios o de las actividades de la entidad y de informar al respecto, mientras que los responsables del gobierno de la entidad supervisan a la dirección. En algunas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad son legalmente responsables de la preparación de los estados financieros de la entidad y, en otras jurisdicciones, es responsabilidad de la dirección.

Seguridad limitada – Utilización del término evidencia suficiente y adecuada (Ref: Apartado 17(f))

A13. Con el fin de obtener seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional ejerciente se requiere evidencia suficiente y adecuada. La evidencia es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos en el transcurso de la revisión.

Realización de un encargo de revisión de conformidad con esta NIER (Ref: Apartado 18)

A14. Esta NIER no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que regulan la revisión de estados financieros. En el caso de que esas disposiciones difieran de los requerimientos de esta NIER, una revisión realizada únicamente de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias no cumplirá, de forma automática, esta NIER.

Requerimientos de ética (Ref: Apartado 21)

A15. El Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética, que son:

(a) integridad;

(b) objetividad;

(c) competencia y diligencia profesionales;

(d) confidencialidad y

(e) comportamiento profesional.

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

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

A16. En el caso de un encargo para revisar estados financieros, el Código de ética del IESBA requiere que el profesional ejerciente sea independiente de la entidad cuyos estados financieros se someten a revisión. Según el Código de ética del IESBA la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia del profesional ejerciente con respecto a la entidad salvaguarda la capacidad del mismo para alcanzar una conclusión no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad del profesional ejerciente de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional.

Escepticismo profesional y juicio profesional

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 22)

A17. El escepticismo profesional es necesario para poder realizar la valoración crítica de la evidencia en una revisión. Esto implica cuestionar las incongruencias e investigar la evidencia contradictoria y cuestionar la fiabilidad de las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia obtenida teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.

A18. El escepticismo profesional implica una atención especial, por ejemplo, a:

- La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia.
- Las condiciones que puedan indicar un posible fraude.
- Cualquier otra circunstancia que sugiera que son necesarios procedimientos adicionales.

A19. El mantenimiento del escepticismo profesional durante toda la revisión es necesario para que el profesional ejerciente reduzca los riesgos de:

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

A20. No puede esperarse que el profesional ejerciente 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 profesional ejerciente de la necesidad de mantener un escepticismo profesional ni le permite conformarse con evidencia que no sea adecuada para los fines de la revisión.

Juicio profesional (Ref: Apartado 23)

A21. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de revisión adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de esta NIER, así como las decisiones informadas que son necesarias durante la realización del encargo de revisión 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 decisiones acerca de la importancia relativa, y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos utilizados para cumplir los requerimientos de esta NIER y para obtener evidencia.
- Cuando se evalúa si la evidencia obtenida de la aplicación de los procedimientos reduce el riesgo del encargo hasta un nivel aceptable dadas sus circunstancias.
- Cuando se consideran los juicios de la dirección en la aplicación del marco de información financiera aplicable a la entidad.
- Al alcanzar la conclusión sobre los estados financieros sobre la base de la evidencia obtenida, así como al considerar la razonabilidad de las estimaciones realizadas por la dirección en la preparación de los estados financieros.

A22. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional ejerciente es el hecho de que sea aplicado por un profesional ejerciente cuya formación práctica, conocimientos y experiencia, incluida la utilización de conocimientos y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso del encargo, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma, facilita al profesional ejerciente la formación de juicios razonables y fundados.

A23. La aplicación del juicio profesional en una revisión concreta se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce en el transcurso del encargo, incluidos:

- En su caso, el conocimiento adquirido en la realización de otros encargos con relación a los estados financieros de la entidad correspondientes a ejercicios anteriores.
- El conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad y de su entorno, así como de su sistema contable y de la aplicación del marco de información financiera aplicable en el sector en el que opera la entidad.
- La medida en que la dirección tiene que aplicar su juicio para la preparación y presentación de los estados financieros.

A24. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de encargos de aseguramiento y de contabilidad y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional ejerciente hasta la fecha de su informe, y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

A25. El juicio profesional debe ser aplicado durante todo el encargo. También es necesario que se documente adecuadamente de conformidad con los requerimientos de esta NIER. 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 la evidencia obtenida.

Control de calidad del encargo (Ref: Apartados 24-25)

A26. Las habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento incluyen:

- la aplicación del escepticismo profesional y el juicio profesional a la planificación y realización del encargo de aseguramiento, incluida la obtención y evaluación de evidencia;
- la obtención de conocimiento de los sistemas de información y de la función y limitaciones del control interno;
- la vinculación del análisis de la importancia relativa y de los riesgos del encargo con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos para la revisión;
- la aplicación de procedimientos según lo requiera el encargo de revisión, que pueden incluir otros tipos de procedimientos además de las indagaciones y de los procedimientos analíticos (como, por ejemplo, inspección, re-cálculo, re-ejecución, observación y confirmación);
- procedimientos sistemáticos de documentación; y
- la aplicación de los conocimientos y experiencia pertinentes para la redacción de informes de encargos de aseguramiento.

A27. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma, los equipos de los encargos son responsables de implementar los procedimientos de control de calidad aplicables al encargo, y de proporcionar a la firma la información pertinente para facilitar el funcionamiento de la parte del sistema de control de calidad de la firma relacionado con la independencia.

A28. La actuación del socio del encargo y el envío de mensajes adecuados a los demás miembros del equipo del encargo, cuando el socio del encargo se hace responsable de la calidad global de cada encargo de revisión, enfatizan el hecho de que la calidad es esencial en la realización de un encargo de revisión, y la importancia que tiene para la calidad del encargo:

(a) Realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

(b) El cumplimiento de las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.

(c) Emitir un informe en relación con el encargo que sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias.

(d) El hecho de que el equipo del encargo pueda manifestar reservas sin temor a represalias.

A29. 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 u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:

- La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.
- 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, a través del proceso

de seguimiento.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de revisión, el socio del encargo puede tener en cuenta medidas tomadas por la firma para rectificar dichas deficiencias.

A30. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de revisión no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o que el informe del profesional ejerciente no era adecuado.

Asignación de equipos a los encargos (Ref: Apartado 25(b))

A31. Cuando considere la competencia y capacitación adecuadas que se espera que tenga el equipo del encargo en su conjunto, el socio del encargo puede tener en cuenta cuestiones como:

- El conocimiento y la experiencia práctica en encargos de revisión de naturaleza y complejidad similares que el equipo del encargo haya adquirido, mediante una formación y participación adecuadas.
- El conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables que tenga el equipo del encargo.
- Los conocimientos técnicos especializados, incluido el conocimiento especializado de las tecnologías de la información relevantes y de áreas especializadas de contabilidad y de realización de encargos de aseguramiento.
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de los sectores en los que el cliente opera.
- La capacidad del equipo del encargo para aplicar el juicio profesional.
- El conocimiento que tenga el equipo del encargo de las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 25(d)(i))

A32. En la NICC 1 se requiere que la firma 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. La información que facilita al socio del encargo la determinación de si es adecuada la aceptación y continuidad de relaciones con clientes y de encargos de revisión puede incluir información relativa a:

- la integridad de los principales propietarios, de miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad y
- cuestiones significativas que han surgido durante el encargo actual o durante un encargo de revisión previo y sus implicaciones para continuar la relación.

A33. Si el socio del encargo tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que pueda verse afectada la adecuada realización del encargo no es apropiado, de conformidad con esta NIER aceptarlo, salvo si está obligado a ello por una disposición legal o reglamentaria, ya que hacerlo puede llevar al profesional ejerciente a vincularse con los estados financieros de la entidad de un modo inadecuado.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 29)

A34. La consideración por el profesional ejerciente 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 ya que se producen condiciones y cambios en las circunstancias. La aplicación de procedimientos iniciales relativos a la continuidad de los encargos y a la evaluación de los requerimientos de ética aplicables (incluidos los relativos a la independencia) al comienzo del encargo permiten al profesional ejerciente tomar decisiones y realizar actuaciones informadas antes de realizar otras actividades significativas del encargo.

Factores que afectan a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de revisión (Ref: Apartado 29)

A35. Los encargos de aseguramiento únicamente se pueden aceptar cuando el encargo tiene ciertas características[8] que contribuyen al logro de los objetivos del profesional ejerciente establecidos para el encargo.

Propósito racional (Ref: Apartado 29(a)(i))

A36. Es poco probable que el encargo tenga un propósito racional si, por ejemplo:

(a) hay una significativa limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente;

(b) el profesional ejerciente tiene indicios de que la parte contratante intenta vincular el nombre del profesional con los estados financieros de modo inadecuado o

(c) el encargo tiene como finalidad el cumplimiento de requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicables y dichas disposiciones requieren que los estados financieros sean auditados.

El encargo de revisión es adecuado (Ref: Apartado 29(a)(ii))

A37. Cuando el conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo por el profesional ejerciente indica que la aceptación del encargo de revisión no sería adecuada, puede considerar recomendar que se realice otro tipo de encargo. Dependiendo de las circunstancias, el profesional ejerciente puede, por ejemplo, pensar que la realización de un encargo de auditoría sería más adecuado que una revisión. En otros casos, si las circunstancias del encargo impiden que se realice un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente puede recomendar un encargo de compilación, o un encargo de otros servicios, según corresponda.

Información necesaria para realizar un encargo de revisión (Ref: Apartado 29(c))

A38. Como ejemplo de situación en la que el profesional ejerciente puede tener motivos para dudar de que la información necesaria para realizar la revisión vaya a estar disponible o ser fiable es cuando se piensa que los registros contables necesarios para la aplicación de procedimientos analíticos son sustancialmente inexactos o incompletos. Esta consideración no se refiere a la necesidad que surge algunas veces en el transcurso de un encargo de revisión de ayudar a la dirección recomendando asientos de ajuste necesarios para cerrar los estados financieros preparados por la dirección.

Condiciones previas para aceptar un encargo de revisión (Ref: Apartado 30)

A39. Esta NIER también requiere que, antes de aceptar el encargo, el profesional ejerciente verifique ciertas cuestiones que deben acordar el profesional ejerciente y la dirección de la entidad y que están bajo el control de la entidad.

El marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 30(a))

A40. Una condición para la aceptación de un encargo de aseguramiento es que los criterios[9] a los que se refiere la definición de encargo de aseguramiento sean adecuados y accesibles para los usuarios a quienes se destina el informe[10]. A efectos de esta NIER, el marco de

---

[8] Marco de Aseguramiento, apartado 22

[9] Marco de Aseguramiento, apartado 42

[10] Marco de Aseguramiento, apartado 22(b)(ii)

información financiera aplicable proporciona los criterios que el profesional ejerciente utiliza para revisar los estados financieros, incluida, cuando proceda, su presentación fiel. Algunos marcos de información financiera son marcos de imagen fiel, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros.

Aceptabilidad del marco de información financiera aplicable

A41. Sin un marco de información financiera aceptable, la dirección no dispone de una base adecuada para la preparación de los estados financieros y el profesional ejerciente carece de criterios adecuados para la revisión de los estados financieros.

A42. El profesional ejerciente determina la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado en los estados financieros teniendo en cuenta quiénes son los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. Los usuarios a quienes se destinan son las personas o el grupo de personas para los que el profesional ejerciente prepara el informe. Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando existe un gran número de personas que tiene acceso a él.

A43. En muchos casos, salvo indicación en contrario, el profesional ejerciente puede suponer que el marco de información financiera es aceptable (por ejemplo, un marco de información financiera establecido en una jurisdicción por disposiciones legales o reglamentarias para su utilización en la preparación de estados financieros con fines generales para determinado tipo de entidades).

A44. Los factores relevantes para que el profesional ejerciente 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).
- Si el marco de información financiera aplicable es el establecido por las correspondientes disposiciones legales o reglamentarias.

A45. Si el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no es aceptable a la vista de la finalidad de los estados financieros y la dirección no acepta utilizar un marco de información financiera que, en opinión del profesional ejerciente, es aceptable, esta NIER requiere que el profesional ejerciente rechace el encargo.

A46. Una vez aceptado el encargo de revisión, pueden encontrarse deficiencias en el marco de información financiera aplicable que indiquen que el marco no es aceptable. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias no impongan la utilización de dicho marco de información financiera, la dirección podrá decidir adoptar otro marco que sea aceptable. Cuando la dirección decide adoptar otro marco, esta NIER requiere que el profesional ejerciente acuerde con la dirección los nuevos términos del encargo de revisión con el fin de reflejar los cambios en el marco de información financiera aplicable.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartados 30(b), 37(e))

A47. Los estados financieros sometidos a revisión son los de la entidad, preparados por la

dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Esta NIER no impone responsabilidades a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad y no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una revisión de conformidad con esta NIER 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 revisión. La revisión de los estados financieros no exime a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad del cumplimiento de sus responsabilidades.

A48. La preparación de los estados financieros requiere que la dirección aplique su 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.

A49. Debido a la importancia de las condiciones previas para la realización de una revisión de estados financieros, esta NIER requiere que, antes de aceptar el encargo de revisión, el profesional ejerciente obtenga una confirmación de la dirección de que comprende sus responsabilidades. El profesional ejerciente puede obtener la confirmación de la dirección de manera verbal o por escrito. Sin embargo, la confirmación de la dirección se recoge posteriormente por escrito dentro de los términos del encargo.

A50. Si la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad, no confirman o no confirmarán sus responsabilidades en relación con los estados financieros, no es adecuado que el profesional ejerciente acepte el encargo salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. En situaciones en que se requiera que el profesional ejerciente acepte el encargo de revisión, puede ser necesario que explique a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad, cuando no coinciden, la importancia de estas cuestiones y sus consecuencias para el encargo.

Consideraciones adicionales cuando la redacción del informe del profesional ejerciente viene impuesta por disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 34-35)

A51. Esta NIER requiere que el profesional ejerciente no indique que ha cumplido sus requerimientos a no ser que haya cumplido con todos los requerimientos de la presente NIER aplicables al encargo de revisión. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer cuestiones relacionadas con un encargo que normalmente llevarían al profesional ejerciente a renunciar al encargo si fuera posible hacerlo, por ejemplo, si:

- el profesional ejerciente considera que el marco de información financiera establecido por las disposiciones legales o reglamentarias no es aceptable o
- la estructura o la redacción establecidas para el informe del profesional ejerciente imponen un formato o unos términos que difieren de manera significativa de la estructura o de la redacción requeridas por esta NIER.

De acuerdo con esta NIER, una revisión realizada en estas condiciones no es conforme con esta NIER y el profesional ejerciente no puede manifestar que ha cumplido con esta NIER en el informe que emita en relación con el encargo. A pesar de que no se permita que el profesional ejerciente manifieste haber cumplido esta NIER, se recomienda sin embargo que la aplique, incluidos los requerimientos en relación con el informe, en la medida de lo posible. Cuando sea necesario para evitar malentendidos, el profesional ejerciente puede considerar incluir una declaración en el informe de que la revisión no se realizó de conformidad con esta NIER.

Acuerdo de los términos del encargo

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito (Ref: Apartado 37)

A52. Beneficia tanto a la dirección como a los responsables del gobierno de la entidad y al profesional ejerciente, que éste remita una carta de encargo antes de la realización del

encargo, con el fin de evitar malentendidos con respecto a este.

Estructura y contenido de la carta de encargo

A53. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de un encargo a otro. Además de incluir las cuestiones que requiere esta NIER, la carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- Acuerdos relativos a la participación de otros profesionales ejercientes y expertos en el encargo de revisión.
- Acuerdos que deban alcanzarse con el profesional ejerciente predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial.
- El hecho de que un encargo de revisión no satisfará ningún requerimiento legal o de terceros de que se realice una auditoría.
- La expectativa de que la dirección proporcionará manifestaciones escritas al profesional ejerciente.
- El acuerdo de la dirección de informar al profesional ejerciente 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 del profesional ejerciente y la fecha de publicación de los estados financieros.
- La solicitud de que la dirección acuse recibo de la carta de encargo y apruebe los términos del encargo que se recogen en ella.

Revisión de componentes de grupos de entidades

A54. El auditor de los estados financieros de un grupo de entidades puede solicitar que un profesional ejerciente realice una revisión de la información financiera de un componente del grupo. Dependiendo de las instrucciones del auditor del grupo, la revisión de la información financiera del componente se puede realizar de conformidad con esta NIER. El auditor del grupo puede también especificar procedimientos adicionales que complementen el trabajo realizado para la revisión realizada de conformidad con esta NIER. Cuando el profesional ejerciente que realiza la revisión es el auditor de los estados financieros de la entidad, la revisión no se realiza de conformidad con esta NIER.

Responsabilidades de la dirección establecidas por las disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartado (37(e))

A55. Si, teniendo en cuenta las circunstancias del encargo, el profesional ejerciente llega a la conclusión de que no es necesario incluir algunos de los términos del encargo en una carta de encargo, se requiere que obtenga de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad confirmación por escrito de que reconocen y comprenden que tienen las responsabilidades establecidas en esta NIER. En esta confirmación escrita se puede utilizar la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias si dichas disposiciones establecen responsabilidades para la dirección cuyos efectos son equivalentes a los descritos en esta NIER.

Ejemplo de carta de encargo (Ref: Apartado 37)

A56. En el Anexo 1 de esta NIER se incluye un ejemplo de carta de encargo para un encargo de revisión.

Encargos recurrentes (Ref: Apartado 38)

A57. El profesional ejerciente puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada periodo. Sin embargo, los siguientes factores pueden indicar que resulta adecuado revisar los términos del encargo de revisión o recordar a la dirección y, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad los términos vigentes:

- Cualquier indicio de que la dirección interpreta erróneamente el objetivo y el alcance de la revisión.
- Cualquier término modificado o especial del encargo.
- Un cambio reciente en la alta dirección de la entidad.
- Un cambio significativo en la propiedad de la entidad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios que afectan a la entidad.
- Un cambio en el marco de información financiera aplicable.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo de revisión

Solicitud para modificar los términos del encargo de revisión (Ref: Apartado 39)

A58. La entidad puede solicitar al profesional ejerciente un cambio en los términos del encargo de revisión como resultado de factores como:

- Un cambio en las circunstancias que afecte a la necesidad que se tiene del servicio.
- Un malentendido sobre la naturaleza de un encargo de revisión como el que se solicitó originalmente.
- Una restricción al alcance del encargo de revisión, tanto si la impone la dirección como si es el resultado de otras circunstancias.

A59. Un cambio en las circunstancias que afecte a los requerimientos de la entidad, o un malentendido sobre la naturaleza del servicio solicitado originalmente pueden considerarse bases razonables para solicitar una modificación del encargo de revisión.

A60. Por el contrario, puede no considerarse razonable una modificación cuando parezca estar relacionada con información incorrecta, incompleta o insatisfactoria por cualquier otra causa. Por ejemplo, cuando el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una partida o aspecto material de los estados financieros, y la dirección solicita que el encargo se transforme en un encargo de servicios relacionados con el fin de evitar que el profesional ejerciente exprese una conclusión modificada.

Solicitud para modificar la naturaleza del encargo (Ref: Apartado 40)

A61. Antes de aceptar convertir un encargo de revisión en otro tipo de encargo o servicio relacionado, el profesional ejerciente que haya sido contratado para realizar la revisión de conformidad con esta NIER puede tener que considerar, además de las cuestiones que se señalan en esta NIER, cualquier implicación legal o contractual del cambio.

A62. Si el profesional ejerciente concluye que existe una justificación razonable para convertir el encargo de revisión en otro tipo de encargo o de servicio relacionado, el trabajo realizado en el encargo de revisión hasta el momento del cambio puede ser válido para el encargo modificado; sin embargo, el trabajo que se deba realizar y el informe que se deba emitir habrán de ser los adecuados para el encargo modificado. Para evitar confundir al lector, el informe sobre el otro encargo o servicio relacionado no debe mencionar lo siguiente:

(a) el encargo original de revisión ni

(b) cualquier procedimiento que pueda haberse aplicado durante el encargo original de revisión, salvo en los casos en que el encargo de revisión 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.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 42)

A63. En un encargo de revisión, las comunicaciones del profesional ejerciente con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad pueden consistir en:

(a) indagaciones del profesional ejerciente en el transcurso de la aplicación de los procedimientos de la revisión y

(b) otras comunicaciones, en el contexto de una comunicación recíproca eficaz para la comprensión de las cuestiones que surgen y el desarrollo de una relación de trabajo constructiva para el encargo.

A64. 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 la dirección o los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo, puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la revisión tan pronto sea posible, si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al profesional ejerciente a superar dicha dificultad.

A65. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional ejerciente la comunicación de determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir específicamente la comunicación, u otra actuación, que pudiera perjudicar una investigación de un acto ilegal, o presuntamente ilegal llevada a cabo por una autoridad competente. En algunas circunstancias, los conflictos potenciales entre el deber de confidencialidad y el deber de comunicación del profesional ejerciente pueden ser complejos. En tales casos, el profesional ejerciente puede contemplar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación de cuestiones relativas a la revisión

A66. Las cuestiones que se deben comunicar a la dirección o, según corresponda, a los responsables del gobierno de la entidad, de conformidad con esta NIER pueden incluir:

- Las responsabilidades del profesional ejerciente en el encargo de revisión, como se describen en la carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito que resulte adecuada.
- Hallazgos significativos de la revisión, por ejemplo:
  - La conclusión del profesional ejerciente 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.
  - Hallazgos significativos resultado de la aplicación de procedimientos, incluidas las situaciones en las que el profesional ejerciente considera necesaria la aplicación de procedimientos adicionales de conformidad con esta NIER. El profesional ejerciente puede considerar necesario confirmar que los responsables del gobierno de la entidad tienen el mismo parecer sobre hechos o circunstancias referidos a transacciones o acontecimientos específicos.
  - Las cuestiones que surgen pueden conducir a una modificación de la conclusión del profesional ejerciente.
  - En su caso, dificultades significativas que se han encontrado durante la revisión; por ejemplo, la falta de disponibilidad de la información que se esperaba obtener; la inesperada imposibilidad de obtener evidencia que el profesional ejerciente considera necesaria para la revisión; o restricciones impuestas por la dirección al profesional ejerciente. En algunas circunstancias, esas dificultades pueden constituir una limitación al alcance que, si no es resuelta por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad, puede llevar a que el profesional ejerciente exprese una opinión modificada o a que renuncie al encargo en algunos casos.

A67. En algunas entidades, los responsables de la dirección y del gobierno de la entidad no son las mismas personas. En estos casos, la dirección también puede ser responsable de

comunicar a los responsables del gobierno de la entidad las cuestiones que puedan ser relevantes para estos últimos. El que la dirección comunique a los responsables del gobierno de la entidad cuestiones que el profesional ejerciente debe comunicar no exime a éste de cumplir con su responsabilidad de comunicarlas también a los responsables del gobierno de la entidad. Sin embargo, la comunicación de estos asuntos por la dirección puede afectar a la forma o el momento de realización de la comunicación del profesional ejerciente a los responsables del gobierno de la entidad.

Comunicación con terceros

A68. En algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente puede estar obligado por las disposiciones legales o reglamentarias a, por ejemplo:

- Notificar a un organismo regulador o de supervisión determinadas cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente 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, en algunos casos, hacerlos públicos.

A69. 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.

Realización del encargo

Importancia relativa en el contexto de una revisión de estados financieros (Ref: Apartado 43)

A70. El profesional ejerciente tiene en cuenta la importancia relativa en el contexto del marco de información financiera aplicable. Algunos marcos de información financiera se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros. Aunque los 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. No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

A71. Si están presentes en el marco de información financiera aplicable, las indicaciones acerca del concepto de importancia relativa proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia para determinar la importancia relativa para la revisión. Si no están presentes, las consideraciones arriba mencionadas proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia.

A72. La determinación por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades

de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios:

- 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;
- comprenden que los estados financieros se preparan, presentan y revisan teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;
- 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
- toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en los estados financieros.

Además, salvo si el encargo de revisión se realiza para estados financieros cuya finalidad es satisfacer las necesidades concretas de usuarios específicos, no se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

A73. El juicio del profesional ejerciente sobre lo que se considera material para los estados financieros en su conjunto es el mismo, independientemente del grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente como base para expresar la conclusión sobre los estados financieros.

Revisión de la importancia relativa (Ref: Apartado 44)

A74. Puede resultar necesario revisar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto determinada por el profesional ejerciente debido a:

- un cambio de las circunstancias ocurrido durante la realización de la revisión (por ejemplo, la decisión de liquidar la mayor parte de la actividad de la entidad);
- nueva información, o a un cambio en el conocimiento que el profesional ejerciente tuviera de la entidad y de sus operaciones como resultado de la aplicación de procedimientos para la revisión de conformidad con esta NIER (por ejemplo, si en el transcurso de la revisión parece probable que los resultados definitivos del período serán 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).

Conocimiento del profesional ejerciente (Ref: Apartados 45–46)

A75. El profesional ejerciente aplica el juicio profesional para determinar la extensión del conocimiento necesario de la entidad y su entorno para realizar la revisión de los estados financieros de la entidad de conformidad con esta NIER. El principal aspecto a considerar por el profesional ejerciente es si el conocimiento obtenido es suficiente para alcanzar sus objetivos para el encargo. La amplitud y profundidad del conocimiento que obtiene el profesional ejerciente son menores que las que posee la dirección.

A76. La obtención de conocimiento de la entidad y su entorno es un proceso dinámico y continuo de obtención, actualización y análisis de información durante todo el encargo de revisión. El conocimiento del profesional ejerciente se obtiene y aplica de manera repetitiva durante toda la realización del encargo, y se actualiza a medida que se producen cambios en las condiciones y en las circunstancias. Los procedimientos iniciales de aceptación y continuidad del encargo al inicio de un encargo de revisión se basan en el conocimiento preliminar que tiene el profesional ejerciente de la entidad y de las circunstancias del encargo. En una relación continuada con el cliente, el conocimiento del profesional ejerciente incluye el conocimiento obtenido en encargos anteriores realizados por él en

relación con los estados financieros de la entidad y otra información financiera.

A77. Ese conocimiento proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia en el que planifica y realiza el encargo de revisión y aplica el juicio profesional en el transcurso del encargo. En concreto, el conocimiento debe ser suficiente para permitir al profesional ejerciente identificar las áreas de los estados financieros en las que es probable que existan incorrecciones materiales y orientarle en el diseño y aplicación de procedimientos para cubrir esas áreas.

A78. En la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno, y del marco de información financiera aplicable, el profesional ejerciente también puede tener en cuenta:

- Si una entidad es un componente de un grupo de entidades o una entidad asociada de otra entidad.
- La complejidad del marco de información financiera.
- Los requerimientos de información financiera de la entidad y si vienen impuestos por disposiciones legales o reglamentarias aplicables o en el contexto de acuerdos de información financiera adoptados voluntariamente, establecidos por acuerdos de gobernanza o de rendición de cuentas, por ejemplo, en virtud de acuerdos contractuales con terceros.
- Disposiciones legales y reglamentarias relevantes que, de forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros que se consideran materiales, tales como las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones.
- El grado de desarrollo de la estructura de dirección y gobierno de la entidad relativo a la gestión y a la supervisión de los registros contables y sistemas de información financiera de la entidad que sustentan la preparación de sus estados financieros. Las entidades de pequeña dimensión a menudo cuentan con menos empleados, lo que puede influir en la forma en que la dirección ejerce su supervisión. Por ejemplo, puede no ser factible una 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. Esta supervisión puede compensar la capacidad generalmente más limitada de establecer una segregación de funciones.
- La “actitud de la Alta Dirección” y el entorno de control de la entidad a través de los que la entidad trata los riesgos relacionados con la información financiera y con el cumplimiento de las obligaciones que tiene la entidad de presentar información financiera.
- El grado de desarrollo y complejidad de los sistemas de contabilidad financiera y de preparación de informes y los correspondientes controles mediante los cuales se mantienen los registros contables de la entidad y la información relacionada con ellos.
- Procedimientos de registro contable, clasificación y agrupación de las transacciones, recopilación de la información para su inclusión en los estados financieros y en las notas explicativas.
- La tipología de hechos que requirieron ajustes contables en los estados financieros de la entidad en periodos anteriores.

Diseño y aplicación de procedimientos (Ref: Apartados 47, 55)

A79. La naturaleza, momento de realización y extensión planificados de los procedimientos que el profesional ejerciente considera que son necesarios para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre los estados financieros en su conjunto se ven afectados por:

(a) los requerimientos de esta NIER y

(b) los requerimientos establecidos por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, así como los requerimientos adicionales de información contenidos en ellas.

A80. Cuando se contrata al profesional ejerciente para revisar los estados financieros de un grupo de entidades, la naturaleza, momento de realización y extensión planificados de los procedimientos para la revisión tienen como finalidad permitir que el profesional ejerciente alcance los objetivos de un encargo de revisión que se mencionan en esta NIER, pero en el contexto de los estados financieros del grupo.

A81. Los requerimientos de esta NIER en relación con el diseño y realización de indagaciones y procedimientos analíticos, así como de procedimientos para tratar circunstancias específicas, tienen como finalidad permitir que el profesional ejerciente alcance los objetivos descritos en esta NIER. Las circunstancias de los encargos de revisión pueden variar mucho y, en consecuencia, pueden darse circunstancias en las que el profesional ejerciente considere que resulta eficaz o eficiente diseñar y aplicar otros procedimientos. Por ejemplo, si en el transcurso de la obtención de conocimiento sobre la entidad el profesional ejerciente se entera de la existencia de un contrato significativo, puede elegir leer el contrato.

A82. El hecho de que el profesional ejerciente pueda considerar necesario aplicar otros procedimientos no modifica su objetivo de obtener una seguridad limitada en relación con los estados financieros en su conjunto.

Transacciones significativas o inusuales

A83. El profesional ejerciente puede considerar revisar los registros contables con vistas a identificar transacciones significativas o inusuales que puedan requerir atención específica durante la revisión.

Indagación (Ref: Apartados 46-48)

A84. En una revisión, indagar incluye buscar información a través de la dirección y de otras personas dentro de la entidad, según lo considere adecuado el profesional ejerciente teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. El profesional ejerciente también puede hacer extensivas las indagaciones a la obtención de datos no financieros si lo considera apropiado. La valoración de las respuestas proporcionadas por la dirección es parte integrante del proceso de indagación.

A85. Dependiendo de las circunstancias del encargo, las indagaciones también pueden dirigirse a:

- Medidas adoptadas en reuniones de los propietarios, de los responsables del gobierno de la entidad y sus comités, y, en su caso, decisiones tomadas en otras reuniones, que afectan a la información y a las revelaciones contenidas en los estados financieros.
- Comunicaciones que ha recibido la entidad, o que espera recibir u obtener, de organismos reguladores.
- Cuestiones que surgen al aplicar otros procedimientos. Cuando realiza indagaciones adicionales en relación con incongruencias que haya identificado, el profesional ejerciente examina la razonabilidad y la congruencia de las respuestas de la dirección teniendo en cuenta los resultados obtenidos de otros procedimientos, y la experiencia y el conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad y del sector en el que opera.

A86. La principal fuente de evidencia acerca de las intenciones de la dirección es a menudo evidencia obtenida mediante indagación. Sin embargo, la información disponible para sustentar las intenciones de la dirección puede ser escasa. En este caso, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de hacer efectivas las intenciones que ha declarado, las razones esgrimidas por la dirección para elegir una determinada vía de

actuación y la capacidad de la dirección para seguir una vía de actuación específica, pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones. La aplicación del escepticismo profesional al valorar las respuestas proporcionadas por la dirección es importante para permitir al profesional ejerciente valorar si existen alguna o algunas cuestiones que le podrían inducir a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales.

A87. La realización de procedimientos de indagación también facilita al profesional ejerciente la obtención o actualización de conocimientos sobre la entidad y su entorno, con el fin de identificar áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales en los estados financieros.

A88. El profesional ejerciente 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 NIER, como, por ejemplo:

(a) responder al incumplimiento o ante la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos en relación con comunicaciones específicas con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad y considerando si son necesarias actuaciones adicionales;

(b) comunicar incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias a un auditor, por ejemplo, un socio del encargo de un grupo[11] 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 profesional ejerciente de conformidad con esta NIER (por ejemplo, información relativa a la integridad de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad).

Indagación acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (Ref: Apartado 48(f))

A89. Con frecuencia, es posible que la dirección de entidades de pequeña dimensión no haya preparado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, confíe en su conocimiento del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. En estos casos, puede ser adecuado discutir con la dirección las perspectivas y la financiación a medio y largo plazo de la entidad, incluida la consideración de si la opinión de la dirección no es incongruente con el conocimiento que el profesional ejerciente tiene de la entidad.

Procedimientos analíticos (Ref: Apartados 46-47, 49)

A90. En una revisión de estados financieros, la aplicación de procedimientos analíticos facilita al profesional ejerciente:

- La obtención o actualización de conocimientos sobre la entidad y su entorno, así como poder identificar áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales en los estados financieros.
- La identificación en los estados financieros de incongruencias o desviaciones con respecto a tendencias, valores o estándares esperados, como el grado de congruencia de los estados financieros con datos clave, así como con indicadores de resultados clave.

---

[11] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.31 - 360.35 A1 del Código de ética del IESBA.

- La obtención de evidencia corroborativa en relación con otros procedimientos de indagación o analíticos realizados con anterioridad.
- Su utilización como procedimientos adicionales cuando llegan a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le inducen a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales. Un ejemplo de procedimiento adicional de ese tipo es un análisis comparativo de las cifras mensuales de ingresos y costes entre centros de beneficio, sucursales u otros componentes de la entidad, para proporcionar evidencia sobre información financiera contenida en partidas o información revelada en los estados financieros.

A91. 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. El profesional ejerciente puede, por ejemplo, aplicar procedimientos analíticos para valorar la información financiera que sustenta los estados financieros mediante el análisis de relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros, y la valoración de los resultados en busca de congruencia con los valores esperados con el fin de identificar relaciones y elementos concretos que parecen inusuales, o que se desvían de las tendencias o valores esperados. El profesional ejerciente compararía las cantidades contabilizadas o los ratios calculados a partir de las cantidades contabilizadas, con las expectativas desarrolladas por él a partir de información obtenida de fuentes relevantes. Entre las fuentes de información que utiliza con frecuencia el profesional ejerciente para desarrollar expectativas, según las circunstancias del encargo, figuran:

- Información financiera de uno o varios periodos anteriores comparables, teniendo en cuenta los cambios conocidos.
- Información acerca de resultados operativos y financieros esperados, como presupuestos y previsiones, incluidas las extrapolaciones a partir de datos intermedios o anuales.
- Relaciones entre elementos de información financiera dentro del periodo.
- Información del sector en el que opera la entidad, como información sobre el margen bruto o 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.
- Relaciones entre información financiera e información no financiera relevante, como costes salariales y número de empleados.

A92. La consideración del profesional ejerciente de si los datos que se van a utilizar en los procedimientos analíticos son adecuados para el o los fines previstos de dichos procedimientos se basa en su conocimiento de la entidad y su entorno y se ve afectada por la naturaleza y la fuente de los datos y por las circunstancias en las que se obtienen. Las siguientes consideraciones pueden ser pertinentes:

- Fuente de la información disponible. Por ejemplo, la evidencia puede ser más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes fuera de la entidad.
- Comparabilidad de la información disponible. Por ejemplo, se puede tener que complementar o ajustar información sectorial general para que sea comparable con los datos de una entidad que produce y vende productos especializados.
- La naturaleza y pertinencia de la información disponible; por ejemplo, si los presupuestos de la entidad se establecen como resultados esperados o como objetivos a alcanzar y
- el conocimiento y especialización que intervienen en la preparación de la información, y los correspondientes controles diseñados para asegurar su integridad, exactitud y validez. Esos controles pueden incluir, por ejemplo, controles sobre la preparación,

revisión y actualización de la información presupuestaria.

Procedimientos para tratar circunstancias específicas

Fraude e incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 52(a) y (d))

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

A93. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional ejerciente la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección o 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 profesional ejerciente 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 profesional ejerciente pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

A94. 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, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el profesional ejerciente informe;

(b) el profesional ejerciente 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 el apartado A95) o

(c) las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el profesional ejerciente informe (véase el apartado A96).

A95. En algunos casos, los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el profesional ejerciente informe o considere si informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre fraudes o incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento o de fraude es una actuación adecuada en las circunstancias. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA requiere que el profesional ejerciente tome medidas para responder a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento y considere si son necesarias actuaciones adicionales que pueden incluir informar a una autoridad competente ajena a la entidad[12]. 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 de ética del IESBA[13].

A96. Aun cuando las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables no contengan requerimientos que tratan de la información sobre incumplimientos identificados o la existencia de indicios de incumplimiento, pueden autorizar al profesional ejerciente a que informe sobre ello o sobre un fraude a una autoridad competente ajena a la entidad.

---

[12] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.36 - 360.36 A3 del Código de ética del IESBA.

[13] Véanse, por ejemplo, los apartados R114.1, 114.1 A1 y R360.37 del Código de ética del IESBA.

A97. En otras circunstancias, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al profesional ejerciente 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 profesional ejerciente.

A98. La determinación requerida por el apartado 52 (d) puede implicar consideraciones complejas y la aplicación de juicio profesional. En consecuencia, el profesional ejerciente 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 profesional ejerciente también puede considerar obtener asesoramiento jurídico para comprender sus opciones o las implicaciones legales de una determinada forma de proceder.

Hechos o condiciones que pueden poner en duda la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento en los estados financieros (Ref: Apartado 54)

A99. Los factores enumerados a continuación son ejemplos de hechos o de condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la hipótesis de empresa en funcionamiento. Esta relación no es exhaustiva, y la existencia de uno o más de los elementos de esta relación no siempre significa que exista una incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

- 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 clave desfavorables.
- Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- Atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos.
- Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- Cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado.
- Incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales.
- Operativos
- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- Dificultades laborales.
- Escasez de suministros importantes.

- Aparición de un competidor de gran éxito.
- Otros
- Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales.
- Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.
- Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede ser mitigada por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

Conciliación de los estados financieros con los registros contables (Ref: Apartado 56)

A100. El profesional ejerciente normalmente obtiene evidencia de que los estados financieros concuerdan o han sido conciliados con los registros contables que los sustentan haciendo el seguimiento de las cantidades y saldos de los estados financieros hasta los registros contables pertinentes como el libro mayor, o a un registro o cuadro resumen que refleja la concordancia o conciliación de las cantidades que figuran en los estados financieros con los registros contables que los sustentan (por ejemplo, el balance de comprobación).

Aplicación de procedimientos adicionales (Ref: Apartado 57)

A101. Esta NIER requiere la aplicación de procedimientos adicionales cuando llega a conocimiento del profesional ejerciente una cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales.

A102. La respuesta del profesional ejerciente de aplicar procedimientos adicionales en relación con una cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales variará dependiendo de las circunstancias, y se trata de una cuestión de juicio profesional.

A103. El juicio del profesional ejerciente acerca de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos adicionales que resultan necesarios bien para concluir que no es probable la existencia de una incorrección material, o bien para determinar que existe una incorrección material, se guía por:

- información obtenida de la valoración por el profesional ejerciente de los resultados de los procedimientos que ya se han aplicado;
- su conocimiento actualizado de la entidad y su entorno, obtenido en el transcurso del encargo y
- la opinión del profesional ejerciente sobre lo convincente que debe ser la información necesaria para tratar la cuestión que le lleva a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales.

A104. Los procedimientos adicionales se centran en la obtención de evidencia suficiente y adecuada para permitir al profesional ejerciente alcanzar una conclusión sobre cuestiones que, en su opinión, pueden dar lugar a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. Entre los ejemplos de estos procedimientos están:

- indagaciones o procedimientos analíticos adicionales, por ejemplo, realizados con más detalle o focalizados en las cuestiones de las que se trata (por ejemplo, cantidades o información revelada sobre las cuentas o transacciones afectadas como se reflejan en los estados financieros) u
- otros tipos de procedimientos, por ejemplo, pruebas sustantivas de detalles o confirmaciones externas.

A105. El siguiente ejemplo ilustra la evaluación por el profesional ejerciente de la necesidad de aplicar procedimientos adicionales, y su respuesta cuando piensa que resultan necesarios procedimientos adicionales.

- En el transcurso de la realización de indagaciones y procedimientos analíticos para la revisión, en su análisis de las cuentas a cobrar el profesional ejerciente detecta una cantidad material de cuentas a cobrar vencidas, para las que no existe corrección por deterioro de su valor.
- Esto le lleva a pensar que el saldo de cuentas a cobrar en los estados financieros puede contener incorrecciones materiales. El profesional ejerciente indaga ante la dirección sobre si existen cuentas a cobrar incobrables cuya valoración debería corregirse.
- Dependiendo de la respuesta de la dirección, la evaluación de la misma por el profesional ejerciente puede:

  (a) Permitirle concluir que no es probable que el saldo de cuentas a cobrar en los estados financieros contenga incorrecciones materiales. En ese caso no se requieren más procedimientos.

  (b) Permitirle determinar que debido a dicha cuestión, los estados financieros contienen incorrecciones materiales. No se requieren más procedimientos, y el profesional ejerciente concluiría que los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales.

  (c) Llevar al profesional ejerciente a seguir pensando que es probable que el saldo de cuentas a cobrar contenga incorrecciones materiales, sin proporcionarle evidencia suficiente y adecuada para determinar si este es el caso.

  En ese caso, se requiere que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales, por ejemplo, que solicite a la dirección un análisis de los cobros recibidos de dichas cuentas después de la fecha de cierre del balance con el fin de identificar cuentas incobrables. La evaluación de los resultados de los procedimientos adicionales puede permitir al profesional ejerciente alcanzar las situaciones descritas en (a) o (b) más arriba. En caso contrario, se requiere al profesional ejerciente:

  (i) que continúe aplicando procedimientos adicionales hasta alcanzar las situaciones descritas en (a) o (b) o

  (ii) si el profesional ejerciente no puede concluir, o determinar que debido a la cuestión, los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales, existe una limitación al alcance y el profesional ejerciente no puede formarse una conclusión no modificada (favorable) sobre los estados financieros.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartados 61-63)

A106. Las manifestaciones escritas son una fuente importante de evidencia en un encargo de revisión. El hecho de que la dirección modifique o no facilite las manifestaciones escritas solicitadas puede alertar al profesional ejerciente 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.

A107. Además de las manifestaciones escritas requeridas por esta NIER, el profesional ejerciente puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas sobre los estados financieros. Estas pueden resultar necesarias, por ejemplo, para completar la evidencia del profesional ejerciente con relación a ciertos elementos o información revelada reflejados en los estados financieros cuando considere que dichas manifestaciones pueden ser importantes para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros, tanto modificada como no modificada (favorable).

A108. 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 profesional ejerciente 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.

Valoración de la evidencia obtenida de los procedimientos aplicados (Ref: Apartados 66-68)

A109. En algunas circunstancias, es posible que el profesional ejerciente no haya obtenido la evidencia que esperaba obtener mediante el diseño principalmente de indagaciones y procedimientos analíticos y de procedimientos que tratan circunstancias específicas. En estas circunstancias, el profesional ejerciente considera que la evidencia obtenida no es suficiente y adecuada para permitirle alcanzar una conclusión sobre los estados financieros. El profesional ejerciente puede:

- ampliar el trabajo realizado o
- aplicar otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando ninguna de estas situaciones es factible teniendo en cuenta las circunstancias, el profesional ejerciente no podrá obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión y, de conformidad con esta NIER, se requiere que determine su efecto en su informe, o en su capacidad para terminar el encargo, por ejemplo, si un miembro de la dirección no está disponible durante la revisión para contestar a las indagaciones del profesional ejerciente sobre cuestiones significativas. Esta situación puede surgir aun cuando no hayan llegado a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que los estados financieros pueden contener incorrecciones materiales, como se dispone en el apartado 57.

Limitación al alcance

A110. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance de la revisión si el profesional ejerciente puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de otros procedimientos.

A111. Las limitaciones al alcance de la revisión impuestas por la dirección pueden tener otras implicaciones para la revisión, como por ejemplo, en relación con la consideración por el profesional ejerciente de áreas en las que es probable que los estados financieros contengan incorrecciones materiales o con la continuidad del encargo.

Formación de la conclusión del profesional ejerciente sobre los estados financieros

Descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 69(a))

A112. La descripción del marco de información financiera aplicable es importante porque informa a los usuarios de los estados financieros del marco en el que éstos se basan. Si se trata de estados financieros con fines específicos, pueden haber sido preparados de conformidad

con un marco de información financiera con fines específicos al que únicamente tengan acceso la parte contratante y el profesional ejerciente. La descripción del marco de información financiera con fines específicos que se ha utilizado es importante porque los estados financieros con fines específicos pueden no ser adecuados para ninguna finalidad excepto para la finalidad prevista establecida para dichos estados financieros.

A113. Una descripción del marco de información financiera aplicable que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, “los estados financieros cumplen sustancialmente con 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.

Revelación del efecto de las transacciones y de los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros (Ref: Apartados 69(b)(vi), 71)

A114. Esta NIER requiere que el profesional ejerciente valore si los estados financieros revelan la información adecuada para permitir que los usuarios a quienes se destinan comprendan el efecto de las transacciones y de los hechos que resulten materiales sobre la situación financiera de la entidad, sus resultados y los flujos de efectivo.

A115. En el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, es posible que la dirección tenga que revelar en los estados financieros información adicional a la específicamente requerida por el marco de información financiera aplicable o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, no cumplir alguno de los requerimientos del marco para que los estados financieros logren la presentación fiel.

Consideraciones cuando se utiliza un marco de cumplimiento

A116. Será extremadamente poco frecuente que el profesional ejerciente considere que unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento inducen a error si, de conformidad con esta NIER, el profesional ejerciente ha determinado que dicho marco es aceptable.

Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad (Ref: Apartado 70(b))

A117. Al considerar los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, puede ocurrir que el profesional ejerciente advierta un posible sesgo en los juicios de la dirección. El profesional ejerciente puede concluir que el efecto acumulativo de una falta de neutralidad, junto con el efecto de incorrecciones manifiestas no corregidas, supone que los estados financieros en su conjunto contienen incorrecciones materiales. Entre los indicadores de una falta de neutralidad que puede afectar a la valoración, por parte del profesional ejerciente, de si es posible que los estados financieros en su conjunto contengan incorrecciones materiales, se incluyen los siguientes:

- La corrección selectiva de las incorrecciones manifiestas señaladas a la dirección durante la realización de la revisión (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.

A118. Los indicadores de la existencia de un posible sesgo de la dirección no significan necesariamente que existan incorrecciones a efectos de concluir sobre la razonabilidad de cada una de las estimaciones contables. No obstante, pueden afectar a la consideración del profesional ejerciente de si los estados financieros en su conjunto pueden contener incorrecciones materiales.

Estructura de la conclusión (Ref: Apartado 74)

Descripción de la información que contienen los estados financieros

A119. En el caso de estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, la conclusión del profesional ejerciente pone de manifiesto que no ha llegado a su

conocimiento ninguna cuestión que le lleve a pensar que los estados financieros no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, ... (o no expresan la imagen fiel de...) de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]. En el caso de muchos marcos con fines generales, por ejemplo, se requiere que los estados financieros presenten fielmente (o expresen la imagen fiel de) la situación financiera de la entidad al cierre de un periodo, y los resultados y flujos de efectivo correspondientes al periodo.

“Presentan fielmente, en todos los aspectos materiales” o “Expresan la imagen fiel”

A120. Las disposiciones legales o reglamentarias que regulan la revisión 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 esta NIER, de que el profesional ejerciente valore si los estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel se presentan fielmente.

Imposibilidad de alcanzar una conclusión debido a una limitación al alcance de la revisión impuesta por la dirección después de la aceptación del encargo (Ref: Apartados 15, 82)

A121. La viabilidad de renunciar al encargo puede depender de su grado de terminación en el momento en el que la dirección impone la limitación al alcance. Si el profesional ejerciente ha terminado sustancialmente la revisión, puede decidir realizarla hasta donde le sea posible, denegar la conclusión (abstenerse de concluir) y explicar la limitación al alcance en el apartado del informe en el que se describe el fundamento de la denegación (abstención) de conclusión.

A122. En algunas circunstancias, es posible que no sea factible renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias imponen al profesional ejerciente que lo continúe. Por ejemplo, este puede ser el caso de un profesional ejerciente nombrado para revisar los estados financieros de una entidad del sector público. También puede ser el caso en jurisdicciones en las que se nombra al profesional ejerciente para revisar los estados financieros que cubren un determinado periodo, o se le nombra por un periodo determinado y se le prohíbe renunciar antes de haber terminado la revisión de dichos estados financieros, o antes de que transcurra el periodo, respectivamente. El profesional ejerciente también puede considerar necesario incluir en su informe un “Párrafo sobre otras cuestiones” para explicar por qué no le es posible renunciar al encargo.

Comunicación con el regulador o con los propietarios de la entidad

A123. Cuando el profesional ejerciente concluye que es necesario que renuncie al encargo debido a una limitación al alcance, puede existir un requerimiento profesional, legal o reglamentario que le obligue a comunicar las cuestiones relativas a la renuncia al encargo al regulador o a los propietarios de la entidad.

Informe del profesional ejerciente (Ref: Apartados 86-92)

A124. El informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte papel como por medios electrónicos.

Elementos del informe del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86)

A125. Un título que indique que el informe es el informe de un profesional ejerciente independiente, por ejemplo, “Informe de Revisión del Profesional Ejerciente Independiente”, manifiesta que el profesional ejerciente ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y, en consecuencia, distingue un informe de un profesional ejerciente independiente de los informes emitidos por otros.

A126. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden especificar a quién debe dirigirse el

informe del profesional ejerciente en la jurisdicción correspondiente. El informe del profesional ejerciente 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 revisan.

A127. Cuando el profesional ejerciente tenga conocimiento de que los estados financieros que han sido revisados van a incluirse en un documento que contiene otra información, como un informe financiero, 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 que han sido revisados. Esto ayuda a los usuarios a identificar los estados financieros a los que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Responsabilidad de la dirección en relación con los estados financieros (Ref: Apartado 86(d))

A128. El requerimiento de esta NIER de que el profesional ejerciente deba obtener la aceptación de la dirección de que reconoce y comprende sus responsabilidades, tanto en relación con la preparación de los estados financieros como en relación con el encargo de revisión, es fundamental para la realización del encargo y para informar sobre este. La descripción de las responsabilidades de la dirección en el informe del profesional ejerciente proporciona el contexto para los lectores del informe con respecto a las responsabilidades de la dirección, en relación con el encargo de revisión que se ha realizado.

A129. No es necesario que el informe del profesional ejerciente se refiera específicamente a “la dirección”, sino que puede utilizar el término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate. En algunas jurisdicciones, la referencia adecuada es a los responsables del gobierno de la entidad.

A130. Puede haber situaciones en las que resulte adecuado que el profesional ejerciente complemente la descripción de la responsabilidad de la dirección descrita en esta NIER para reflejar las responsabilidades adicionales que sean aplicables a la preparación de los estados financieros, en el contexto de la jurisdicción de que se trate o a la naturaleza de la entidad.

A131. 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, esta NIER no utiliza estas descripciones ni se refiere específicamente a estos.

Responsabilidad del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86(f))

A132. El informe del profesional ejerciente pone de manifiesto que su responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros basada en la revisión que ha realizado, con el fin de diferenciarla de la responsabilidad de la dirección de preparar los estados financieros.

Referencia a las normas (Ref: Apartado 86(f))

A133. La referencia a las normas utilizadas por el profesional ejerciente para la revisión informa a los usuarios del informe de que la revisión ha sido realizada de conformidad con unas normas establecidas.

Comunicación de la naturaleza de una revisión de estados financieros (Ref: Apartado 86(g))

A134. La descripción de la naturaleza de un encargo de revisión en el informe del profesional ejerciente explica el alcance y las limitaciones del encargo realizado en beneficio de los lectores del informe. La explicación aclara, para evitar cualquier duda, que el encargo no es una auditoría y que, en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

Descripción del marco de información financiera aplicable y del modo en el que puede afectar a

la conclusión del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86(i)(ii))

A135. La identificación del marco de información financiera aplicable en la conclusión del profesional ejerciente tiene como finalidad advertir a los usuarios del informe acerca del contexto en el cual se expresa dicha conclusión. No tiene como finalidad limitar la evaluación requerida en el apartado 30(a). El marco de información financiera aplicable se identifica en términos como:

> “… de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera”
> o
> “… de conformidad con los principios contables generalmente aceptados en la jurisdicción X…”

A136. 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”.

Párrafo de fundamento de la modificación cuando se trata de una conclusión modificada (Ref: Apartado 85(h)(ii))

A137. Una conclusión desfavorable (adversa) o la denegación (abstención) de una conclusión en relación con una cuestión específica descrita en el párrafo de fundamento de la modificación no justifica que se omita la descripción de otras cuestiones identificadas que hubiesen requerido una modificación de la conclusión del profesional ejerciente. En esos casos, revelar esas otras cuestiones de las que tiene conocimiento el profesional ejerciente puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros.

Firma del profesional ejerciente (Ref: Apartado 86(l))

A138. El profesional ejerciente puede firmar en nombre de la firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del profesional ejerciente, en algunas jurisdicciones, se puede requerir que el profesional ejerciente haga una declaración en su informe sobre su título profesional o de que dispone de la habilitación de la autoridad pertinente en esa jurisdicción.

Advertencia a los lectores de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos (Ref: Apartado 88)

A139. Los estados financieros con fines específicos pueden ser utilizados con propósitos distintos de aquéllos a los que estaban destinados. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades hagan públicos los estados financieros con fines específicos. Con el fin de evitar malentendidos, es importante que el profesional ejerciente advierta a los usuarios del informe de revisión que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos y que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

Restricción a la distribución o a la utilización

A140. Además de alertar al lector del informe del profesional ejerciente como se requiere en esta NIER cuando los estados financieros han sido preparados utilizando un marco con fines específicos, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que su informe se destina únicamente a los usuarios específicos. Dependiendo de las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción concreta, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe del profesional ejerciente. En estas circunstancias, el párrafo que contiene la advertencia sobre la utilización de un marco con fines específicos se puede ampliar para incluir estas otras cuestiones, modificando, en consecuencia, el título.

Otras responsabilidades de información (Ref: Apartado 91)

A141. En algunas jurisdicciones, el profesional ejerciente puede tener responsabilidades adicionales de información sobre otras cuestiones, que sean complementarias a la responsabilidad impuesta por esta NIER. Por ejemplo, se puede requerir al profesional ejerciente que informe sobre ciertas cuestiones si llegan a su conocimiento en el transcurso de la revisión de los estados financieros. Por otro lado, se puede requerir al profesional ejerciente que aplique procedimientos adicionales específicos e informe sobre ellos, o que exprese una conclusión sobre cuestiones específicas, tales como si los libros y registros contables son adecuados. Las normas sobre encargos para revisar estados financieros de la jurisdicción correspondiente, a menudo, proporcionan orientaciones sobre las responsabilidades del profesional ejerciente en relación con los requerimientos adicionales específicos de información de dicha jurisdicción.

A142. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir o permitir al profesional ejerciente que informe sobre dichas otras responsabilidades en su informe sobre los estados financieros. En otros casos, se puede requerir o permitir al profesional ejerciente que informe sobre ellas en un informe separado.

A143. Las citadas responsabilidades adicionales de información se tratan en una sección separada del informe del profesional ejerciente con el fin de distinguirlas claramente de la responsabilidad del profesional ejerciente impuesta por esta NIER de informar sobre los estados financieros. En su caso, dicha sección puede contener uno o varios subtítulos que describan el contenido de los apartados relativos a las responsabilidades adicionales de información. En algunas jurisdicciones, las responsabilidades adicionales de información se pueden tratar en un informe distinto del informe que el profesional ejerciente proporciona sobre la revisión de los estados financieros.

Fecha del informe del profesional ejerciente (Ref: Apartados 86(k), 92)

A144. La fecha del informe del profesional ejerciente indica al usuario de dicho informe que el profesional ejerciente ha considerado el efecto de los hechos y de las transacciones de los que ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta dicha fecha.

A145. La conclusión del profesional ejerciente se refiere a los estados financieros y los estados financieros son responsabilidad de la dirección. El profesional ejerciente no está en condiciones de concluir que se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada hasta no estar satisfecho de que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y de que la dirección ha aceptado ser responsable de ellos.

A146. 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 que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, 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 pueden identificar el punto del proceso de preparación de los estados financieros en el cual se supone que la revisión debe estar terminada.

A147. 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 profesional

ejerciente concluya sobre los estados financieros. La fecha de aprobación de los estados financieros a efectos de esta NIER es la primera fecha en la que las personas con autoridad reconocida determinan que todos los estados que componen los estados financieros, incluidas las notas explicativas, han sido preparados y que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen su responsabilidad sobre ellos.

Informe del profesional ejerciente prescrito por disposiciones legales o reglamentarias (Ref: Apartados 34-35, 86)

A148. Cuando la revisión se ha realizado de conformidad con esta NIER, la congruencia del informe del profesional ejerciente promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables aquellas revisiones que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. El informe del profesional ejerciente se puede referir a esta NIER cuando las diferencias entre los requerimientos de las disposiciones legales o reglamentarias y los de esta NIER se refieren solo al formato o a la redacción del informe y cuando, como mínimo, el informe cumple los requerimientos del apartado 86 de esta NIER. En consecuencia, en dichas circunstancias se considera que el profesional ejerciente ha cumplido los requerimientos de esta NIER, aun cuando el formato y la redacción utilizados en su informe sean los que establecen los requerimientos legales o reglamentarios. Cuando los requerimientos específicos de una jurisdicción concreta no planteen conflictos con esta NIER, la adopción del formato y la redacción utilizados en esta NIER ayuda a los usuarios del informe del profesional ejerciente a reconocer más fácilmente el informe como el informe de una revisión de estados financieros realizada de conformidad con esta NIER. Las circunstancias en las que las disposiciones legales o reglamentarias prescriben un formato o redacción del informe del profesional ejerciente en términos que difieren significativamente de los requerimientos de esta NIER se tratan en los requerimientos de la misma relativos a la aceptación de encargos de revisión y a la continuidad de relaciones con clientes.

Informe del profesional ejerciente para revisiones realizadas de conformidad tanto con las normas aplicables de una jurisdicción concreta como con esta NIER (Ref: Apartado 86(f))

A149. Cuando, además de cumplir los requerimientos de esta NIER, el profesional ejerciente también cumple las correspondientes normas nacionales, en el informe se puede mencionar que la revisión se ha realizado de conformidad tanto con esta NIER como con las correspondientes normas nacionales para encargos para revisar estados financieros. No obstante, no es adecuado hacer referencia simultáneamente a esta NIER y a las correspondientes normas nacionales si existe un conflicto entre los requerimientos de esta NIER y los de las normas nacionales que pueda llevar al profesional ejerciente a alcanzar una conclusión diferente o a no incluir el párrafo de énfasis que, en esas circunstancias específicas, requeriría esta NIER. En dicho caso, el informe del profesional ejerciente se referirá sólo a las normas aplicables (bien a esta NIER o bien a las correspondientes normas nacionales) de conformidad con las que se ha preparado el informe del profesional ejerciente.

Ejemplos de informes de revisión (Ref: Apartado 86)

A150. El Anexo 2 de esta NIER incluye ejemplos de informes del profesional ejerciente para una revisión de estados financieros que contienen los elementos del informe de esta NIER.

Documentación

Oportunidad de la documentación del encargo (Ref: Apartado 93)

A151. La NICC 1 requiere que la firma establezca un plazo que refleje la necesidad de terminar oportunamente la compilación del archivo final del encargo.

Anexo 1

(Ref: Apartado A56)

Ejemplo de carta de encargo para un encargo de revisión de estados financieros históricos

El siguiente es un ejemplo de carta de encargo para una revisión de estados financieros con fines generales (preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera), que ilustra los correspondientes requerimientos y la orientación contenidos en esta NIER. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que únicamente pretende ser una orientación que se puede utilizar junto con las consideraciones recogidas en esta NIER. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una revisión de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a encargos recurrentes. 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:[1]

[*Objetivo y alcance de la revisión*]

Ustedes[2] nos han solicitado que revisemos los estados financieros con fines generales 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos y comprendemos el encargo de revisión.

Realizaremos nuestra revisión con el objetivo de expresar una conclusión sobre los estados financieros. Nuestra conclusión, en caso de ser una conclusión no modificada, tendrá la siguiente redacción: "Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad a [fecha], 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)".

[*Responsabilidades del profesional ejerciente*]

Realizaremos nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos.* La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. La NIER 2400 (Revisada) también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. Aplicaremos procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y evaluaremos la evidencia obtenida. Aplicaremos, asimismo, procedimientos adicionales en el caso de que lleguen a nuestro conocimiento cuestiones que nos

---

[1] Los destinatarios y referencias en la carta serán los adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del encargo, incluida la correspondiente jurisdicción. Es importante referirse a las personas adecuadas-véase apartado 36 de esta NIER.

[2] En este ejemplo de carta, las menciones "Ustedes", "nosotros", "dirección", "responsables del gobierno de la entidad" y "profesional ejerciente" se utilizarán o modificarán según resulte adecuado a las circunstancias.

lleven a pensar que los estados financieros en su conjunto pueden contener incorrecciones materiales. Estos procedimientos se aplican con el fin de permitirnos expresar nuestra conclusión sobre los estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada). Los procedimientos seleccionados dependerán de lo que consideremos necesario aplicando nuestro juicio profesional, sobre la base de nuestro conocimiento de la sociedad ABC y de su entorno, y de nuestro conocimiento de las NIIF y de su aplicación en el contexto del sector.

Una revisión no es una auditoría de los estados financieros, en consecuencia:

(a) Existe un riesgo proporcionalmente mayor que el que habría en una auditoría, de que cualquier incorrección material que exista en los estados financieros revisados pueda no ser detectada por la revisión, aunque la revisión se realice adecuadamente de conformidad con la NIER 2400 (Revisada).

(b) Al expresar nuestra conclusión sobre la revisión de los estados financieros, nuestro informe rechazará expresamente cualquier referencia a una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

[*Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable (a los efectos de este ejemplo, se supone que el profesional ejerciente no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 30(b) de esta NIER).*]

Realizaremos la revisión partiendo de la premisa que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad][3] reconocen y comprenden que son responsables:

(a) de la preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con las NIIF[4];

(b) 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

(c) proporcionarnos:

  (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación y presentación fiel 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 revisión y

  (iii) acceso ilimitado a las personas de la sociedad ABC de las cuales consideremos necesario obtener evidencia.

Como parte de nuestra revisión, 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 revisión.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra revisión.

[*Otra información relevante*]

[*Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso*].

---

[3] Utilícese la terminología que sea adecuada según las circunstancias.

[4] O, en su caso, “de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las NIIF.

[*Informes*]

[*Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe del profesional ejerciente*.]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe tengan que ser modificados en función de los hallazgos de nuestra revisión.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra revisión de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ y Cía.

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

(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

Anexo 2

(Ref: Apartado A150)

Ejemplos de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de revisión

Encargo de revisión de estados financieros con fines generales

Ejemplos de informes de revisión con conclusiones no modificadas

- Ejemplo 1: Informe del profesional ejerciente sobre estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera para entidades pequeñas y medianas).

Ejemplos de informes de revisión con conclusiones modificadas

- Ejemplo 2: Informe del profesional ejerciente con una conclusión con salvedades debida a una incorrección material manifiesta en los estados financieros. Estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento diseñado para satisfacer las necesidades comunes de información financiera de un amplio espectro de usuarios. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento)
- Ejemplo 3: Informe del profesional ejerciente con una conclusión con salvedades por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel□NIIF)
- Ejemplo 4: Informe del profesional ejerciente con una conclusión desfavorable (adversa) debida a una incorrección material de los estados financieros. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel□NIIF)
- Ejemplo 5: Informe del profesional ejerciente con una denegación (abstención) de conclusión por no haber podido obtener evidencia suficiente y adecuada sobre múltiples elementos de los estados financieros □con la consiguiente imposibilidad de terminar la revisión. (Estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel□NIIF)

Informes de revisión de estados financieros con fines específicos

- Ejemplo 6: Informe del profesional ejerciente sobre unos estados financieros preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (a los

efectos de este ejemplo, un marco de cumplimiento).

- Ejemplo 7: Informe del profesional ejerciente sobre un solo estado financiero preparado de conformidad con el criterio de caja (a los efectos de este ejemplo, un marco de imagen fiel).

Ejemplo 1

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros.**
- **Los estados financieros han sido preparados con fines generales por la dirección de la entidad, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros, el profesional ejerciente tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros[5]

Hemos revisado los estados financieros adjuntos 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección[6] *en relación con los estados financieros*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de estos estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas[7], 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.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos.* La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En

---

5 El subtítulo "Informe sobre 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".

6 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

7 Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas, y del..."

consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC 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 para Pequeñas y Medianas Empresas.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe del profesional ejerciente variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 2

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros requerida por las disposiciones legales o reglamentarias.**
- **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 revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Basado en la revisión, existe una incorrección material en las existencias. La incorrección es material pero no generalizada en los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros, el profesional ejerciente tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros[8]

Hemos revisado los estados financieros adjuntos 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección[9] *en relación con los estados financieros*

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros adjuntos de conformidad con la Ley XYZ 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.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos.* La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro

---

8 El subtítulo "Informe sobre 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".

9 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Las existencias de la sociedad se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La dirección no ha valorado las existencias al menor del coste o del valor de mercado sino únicamente al coste, lo que representa un incumplimiento de los requerimientos del Marco de Información Financiera (Ley XYZ) de la Jurisdicción X. De acuerdo con los registros de la sociedad, si la dirección hubiese valorado las existencias al menor del coste o del valor de mercado, hubiese sido necesaria una corrección valorativa por importe de xxx. 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.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el Marco de Información Financiera (Ley XYZ) de la Jurisdicción X.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe del profesional ejerciente variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 3

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros preparados por la dirección de la entidad de conformidad con [un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel distinto de las Normas Internacionales de Información Financiera].**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **El profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada se consideran materiales pero no generalizados en los estados financieros.**
- **Además de la revisión de los estados financieros consolidados, el profesional ejerciente no tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado los estados financieros adjuntos 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección[10] **en relación con los estados financieros**

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con [nombre del marco de información financiera aplicable cuando el marco de información financiera utilizado no sean las Normas Internacionales de Información Financiera][11], 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.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos.* La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

---

[10] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[11] 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 [nombre del marco de información financiera aplicable, incluida una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando no se hayan utilizado las Normas Internacionales de Información Financiera] y de..."

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la conclusión 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 xxx en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC correspondientes al ejercicio terminado en esa fecha. No hemos podido obtener acceso a la información financiera relevante de XYZ en relación con el valor contable de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1 y de la participación de ABC en los resultados de XYZ para el ejercicio terminado en dicha fecha. En consecuencia, no pudimos aplicar los procedimientos que consideramos necesarios.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en el párrafo “Fundamento de la conclusión con salvedades”, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC 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 [nombre del marco de información financiera aplicable, incluida una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera utilizado cuando no se trate de las Normas Internacionales de Información Financiera].

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 4

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de estados financieros consolidados con fines generales preparados por la dirección de la sociedad dominante, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Los estados financieros 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. Los efectos de la incorrección en los estados financieros no han sido determinados debido a que no era factible.**
- **Además de la revisión de los estados financieros consolidados, el profesional ejerciente no tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre los estados financieros consolidados[12]

Hemos revisado los estados financieros consolidados adjuntos de la sociedad ABC, 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección[13] *en relación con los estados financieros*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros consolidados adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera[14] 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.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros consolidados adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos.* La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros consolidados en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros consolidados de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante

---

[12] El subtítulo "Informe sobre 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".

[13] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

[14] 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..."

otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)

Como se expone en la Nota X, la sociedad no ha consolidado los estados financieros de la sociedad dependiente XYZ adquirida durante el ejercicio 20X1 debido a que no ha podido 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 Normas Internacionales de Información Financiera, la sociedad dependiente debería haberse consolidado puesto que está controlada por la sociedad. Si se hubiese consolidado XYZ, muchos elementos de los estados financieros adjuntos se habrían visto afectados de forma material.

Conclusión desfavorable (adversa)

Basándonos en nuestra revisión, debido a la significatividad del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)”, los estados financieros consolidados no presentan fielmente (o *no expresan la imagen fiel de*) la situación financiera de la sociedad ABC y sus dependientes 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.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[La estructura y contenido de esta sección del informe del profesional ejerciente variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 5

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **El profesional ejerciente no pudo alcanzar una conclusión sobre los estados financieros porque no pudo obtener evidencia suficiente y adecuada sobre numerosos elementos de los estados financieros, y el profesional ejerciente considera que el efecto en los estados financieros es material y generalizado. Más concretamente, el profesional ejerciente no pudo obtener evidencia acerca del inventario físico de la sociedad ni de las cuentas a cobrar.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos sido contratados para revisar los estados financieros adjuntos 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Responsabilidad de la dirección[15] en relación con los estados financieros

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera[16], 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.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Debido al hecho (o los hechos) descritos en el párrafo de fundamento de la denegación (abstención)de opinión, no hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada que proporcione una base para expresar una conclusión sobre los estados financieros.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

La dirección no realizó un recuento físico de las existencias al cierre del ejercicio. No pudimos aplicar los procedimientos que consideramos necesarios en relación con las cantidades de existencias al 31 de diciembre de 20X1, que figuran valoradas en xxx en el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1.

Además, la introducción de un sistema informatizado nuevo para las cuentas a cobrar en septiembre de 20X1 tuvo como resultado numerosos errores en las cuentas a cobrar y en las existencias. En la fecha de nuestro informe, la dirección aún se encontraba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los errores. Como resultado de estos hechos, no pudimos determinar si hubiesen podido ser necesarios ajustes en relación con las existencias

---

15 U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

16 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..."

y cuentas a cobrar contabilizadas o no contabilizadas y con los elementos que componen el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Denegación (abstención) de conclusión

Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en el párrafo de "Fundamento de la denegación (abstención)de conclusión", no pudimos obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre estos estados financieros.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 6

Las circunstancias son, entre otras:

- **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) con el fin de cumplir con lo establecido en dicho contrato. 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 revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con los estados financieros.**
- **Se restringen la distribución y la utilización del informe del profesional ejerciente.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la sociedad ABC sobre la base de las disposiciones relativas a información financiera de la Sección Z del contrato de fecha 1 de enero de 20X1 suscrito entre la sociedad ABC y la sociedad DEF ("el contrato").

Responsabilidad de la dirección[17] **en relación con los estados financieros**

La dirección es responsable de la preparación de los estados financieros adjuntos 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.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos.* La NIER

[17] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con las disposiciones relativas a información financiera de la Sección Z del contrato.

Base contable y restricción a la distribución y a la utilización

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra conclusión, 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 ABC cumplir 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 las sociedades ABC y DEF, y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de las sociedades ABC y DEF.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 7

Las circunstancias son, entre otras:

- **Revisión de un estado de cobros y pagos**
- **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 base contable aplicada para preparar el estado financiero ha sido acordada entre la entidad y el acreedor.**
- **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.**
- **El profesional ejerciente ha determinado que es adecuado utilizar la frase "presenta fielmente, en todos los aspectos materiales", en su conclusión.**
- **Los términos del encargo de revisión reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge el apartado 30(b) de esta NIER, en relación con el estado financiero.**
- **No se restringen la distribución o la utilización del informe del profesional ejerciente.**

INFORME DE REVISIÓN DEL PROFESIONAL INDEPENDIENTE

[Destinatario correspondiente]

Hemos revisado el estado de cobros y pagos adjunto de la sociedad ABC, correspondiente al ejercicio terminado a 31 de diciembre de 20X1, así como un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa (denominados conjuntamente "el estado financiero"). El estado financiero ha sido preparado por la dirección de la sociedad ABC utilizando el criterio contable de caja que se describe en la Nota X.

Responsabilidad de la dirección[18] **en relación con el estado financiero**

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de este estado financiero de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación del estado financiero libre de incorrección material, debida a fraude o error.

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre el estado financiero adjunto. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos.* La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que el estado financiero no ha sido preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

[18] U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre este estado financiero.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que el estado financiero no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *no expresa la imagen fiel de*) los cobros y pagos de la sociedad ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con el criterio contable de caja que se describe en la Nota X.

Base contable

Sin que ello tenga efecto sobre nuestra conclusión, 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, el estado financiero puede no ser apropiado para otra finalidad.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE REVISIÓN 2410

REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA REALIZADA POR EL AUDITOR INDEPENDIENTE DE LA ENTIDAD

(Aplicable a revisiones de información financiera intermedia de periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2006)

CONTENIDO

Apartado

Introducción 1-3

Principios generales de una revisión de información financiera intermedia 4-6

Objetivo de un encargo de revisión de información financiera intermedia 7-9

Acuerdo de los términos del encargo 10-11

Procedimientos para una revisión de información financiera intermedia 11-29

Evaluación de las incorrecciones 30-33

Manifestaciones de la dirección 34-35

Responsabilidad del auditor con respecto a la información incluida en documentos que acompañan a la información financiera intermedia 36-37

Comunicación 38-42

Informe sobre la naturaleza, alcance y resultados de la revisión de información financiera intermedia 43-63

Documentación 64

Fecha de entrada en vigor 65

Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para una revisión de información financiera intermedia

Anexo 2: Procedimientos analíticos que puede considerar el auditor cuando realiza una revisión de información financiera intermedia

Anexo 3: Ejemplo de carta de manifestaciones de la dirección

Anexo 4: Ejemplos de informes de revisión de información financiera intermedia.

Anexo 5: Ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades por incumplimiento del marco de información financiera aplicable

Anexo 6: Ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades por una limitación al alcance no impuesta por la dirección

Anexo 7: Ejemplos de informes de revisión con una conclusión desfavorable (adversa) por un incumplimiento del marco de información financiera aplicable

La Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad* debe interpretarse en el contexto del *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) es establecer normas y proporcionar orientación en relación con las responsabilidades profesionales del auditor, cuando este acepta un encargo de revisión de información financiera intermedia de un cliente de auditoría, así como proporcionar orientación sobre la forma y contenido del informe. El término "auditor" se utiliza a lo largo de toda la NIER, no porque el auditor realice una actividad de auditoría, sino porque el alcance de la presente NIER se limita a una revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de los estados financieros de la entidad.

2. A efectos de esta NIER, información financiera intermedia es información financiera que se prepara y presenta de conformidad con un marco de información financiera aplicable[1] y comprende un conjunto completo o resumido de estados financieros correspondientes a un periodo de tiempo inferior al ejercicio anual de la entidad

3. **El auditor contratado para realizar una revisión de información financiera intermedia debe llevar a cabo la revisión de conformidad con la presente NIER.** Al realizar la auditoría de los estados financieros anuales, el auditor obtiene un conocimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su sistema de control interno. Cuando se contrata al auditor para revisar la información financiera intermedia, este conocimiento se actualiza mediante indagaciones hechas en el transcurso de la revisión y le ayuda a determinar las indagaciones a realizar y los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión a aplicar en el curso de la revisión. Un profesional ejerciente contratado para realizar una revisión de información financiera intermedia, que no sea el auditor de la entidad, realizará la revisión de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. Y como el profesional ejerciente generalmente no tiene el mismo conocimiento que el auditor de la entidad sobre esta y su entorno, incluyendo su sistema de control interno, es necesario efectuar indagaciones y aplicar procedimientos diferentes para cumplir con el objetivo de la revisión.

3a. Esta NIER está orientada hacia una revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor de la entidad. No obstante, deberá aplicarse, adaptándola según sea necesario en función de las circunstancias, cuando el auditor de la entidad acepte un encargo de revisión de información financiera histórica de un cliente de auditoría distinta de información financiera intermedia*.

Principios generales de una revisión de información financiera intermedia

4. **El auditor debe cumplir con los requerimientos de ética profesional aplicables a la auditoría de los estados financieros anuales de la entidad.** Estos requerimientos de ética rigen las responsabilidades profesionales del auditor en las siguientes áreas: independencia, integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad, comportamiento profesional y normas técnicas.

5. **El auditor debe implementar procedimientos de control de calidad que sean aplicables al encargo concreto.** Entre los elementos de control de calidad que son relevantes para un encargo concreto se incluyen: las responsabilidades de liderazgo sobre la calidad del trabajo, los requerimientos de ética, la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y de encargos específicos, asignación de los equipos de los encargos, realización del encargo y seguimiento.

6. **El auditor debe planificar y ejecutar la revisión con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que la información financiera intermedia requiera un ajuste material para que esta esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de**

---

[1] Por ejemplo, las Normas Internacionales de Información Financiera emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad

* El apartado 3 y la nota 4 se insertaron en esta NIER en diciembre de 2007 para clarificar su aplicación.

información financiera aplicable. Una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con una mentalidad inquisitiva, de la validez de la evidencia obtenida y está alerta a cualquier evidencia que contradiga o cuestione la fiabilidad de los documentos o manifestaciones realizados por la dirección de la entidad.

Objetivo de un encargo de revisión de información financiera intermedia

7. El objetivo de un encargo de revisión de información financiera intermedia es permitir al auditor expresar una conclusión acerca de si, basándose en su revisión, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. El auditor hace indagaciones y aplica procedimientos analíticos, así como otros procedimientos de revisión, con el objetivo de reducir a un nivel moderado el riesgo de expresar una conclusión inadecuada cuando la información financiera intermedia contiene una incorrección material.

8. El objetivo de una revisión de información financiera intermedia difiere significativamente del de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Una revisión de información financiera intermedia no proporciona una base para expresar una opinión sobre si la información financiera expresa la imagen fiel o se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

9. Una revisión, a diferencia de una auditoría, no está diseñada para obtener seguridad razonable de que la información financiera intermedia está libre de incorrección material. Una revisión consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión puede hacer llegar al conocimiento del auditor cuestiones significativas que afecten a la información financiera intermedia, pero no proporciona toda la evidencia que requeriría una auditoría.

Acuerdo de los términos del encargo

10. **El auditor y el cliente deben acordar los términos del encargo.**

11. Los términos del encargo acordados se plasman normalmente en una carta de encargo. Dicha comunicación ayuda a evitar malentendidos con respecto a la naturaleza del encargo y, en particular, al objetivo y alcance de la revisión, las responsabilidades de la dirección, la extensión de las responsabilidades del auditor, el grado de seguridad obtenido y la naturaleza y forma del informe. La comunicación generalmente cubre las siguientes cuestiones:

    - El objetivo de una revisión de información financiera intermedia.
    - El alcance de la revisión.
    - La responsabilidad de la dirección sobre la información financiera intermedia.
    - La responsabilidad de la dirección de establecer y mantener un sistema de control interno eficaz en lo que respecta a la preparación de la información financiera intermedia.
    - La responsabilidad de la dirección de poner a disposición del auditor todos los registros contables e información relacionada.
    - El consentimiento de la dirección en proporcionar manifestaciones escritas al auditor que confirmen las manifestaciones realizadas verbalmente durante la revisión, así como aquellas que estén implícitas en los registros de la entidad.
    - La forma y contenido previstos del informe a emitir, en el que se incluye la identidad del destinatario del informe.

- La conformidad de la dirección para que el informe de revisión también se incluya cuando algún documento que contenga la información financiera intermedia indique que esta ha sido revisada por el auditor de la entidad.

En el Anexo 1 de la presente NIER se incluye un ejemplo de carta de encargo. Los términos del encargo para revisar información financiera intermedia pueden también combinarse con los términos del encargo para auditar los estados financieros anuales.

Procedimientos para una revisión de información financiera intermedia

Conocimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su sistema de control interno

12. **El auditor debe tener un conocimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su sistema de control interno, en lo que se refiere a la preparación de información financiera, tanto anual como intermedia, suficiente para planificar y realizar el encargo de un modo que le permita:**

    (a) **identificar los tipos de incorrecciones materiales potenciales y considerar la probabilidad de su ocurrencia; y**

    (b) **seleccionar las indagaciones, procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que le proporcionen una base para concluir acerca de si ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad, con el marco de información financiera aplicable.**

13. Según requiere la NIA 315 (Revisada 2019) *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, el auditor que ha auditado los estados financieros de la entidad durante uno o más periodos anuales ha obtenido un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su sistema de control interno, en lo que se refiere a la preparación de información financiera anual suficiente para realizar la auditoría. Al planificar una revisión de información financiera intermedia, el auditor actualiza este conocimiento. El auditor también obtiene un conocimiento suficiente del sistema de control interno en relación con la preparación de la información financiera intermedia, ya que puede diferir del control interno relacionado con la información financiera anual.

14. El auditor utiliza el conocimiento de la entidad y de su entorno, incluyendo su sistema de control interno, para determinar las indagaciones a realizar y los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión a aplicar, así como para identificar los hechos concretos, transacciones o afirmaciones sobre los que pueden centrarse las indagaciones o los procedimientos analíticos u otros procedimientos de revisión a aplicar.

15. Los procedimientos que aplica el auditor para actualizar el conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, generalmente incluyen lo siguiente:

    - Estudiar la documentación, con el detalle que sea necesario, de la auditoría del año anterior y las revisiones del (de los) periodo(s) intermedio(s) previos del año actual y el (los) correspondiente(s) periodo(s) intermedio(s) del año anterior, para permitir al auditor la identificación de las cuestiones que puedan afectar a la información financiera intermedia del periodo actual.
    - Considerar cualquier riesgo significativo identificado en la auditoría de los estados financieros del año anterior, incluyendo el riesgo de que la dirección eluda los controles establecidos.
    - Estudiar la información financiera anual más reciente y la comparable del periodo intermedio anterior.
    - Considerar la materialidad o importancia relativa con relación al marco de información financiera aplicable, en lo que se refiere a la información financiera intermedia para ayudar a determinar la naturaleza y alcance de los procedimientos a aplicar y a evaluar

el efecto de las incorrecciones.

- Considerar la naturaleza de cualquier incorrección material corregida y de cualquier incorrección inmaterial no corregida en los estados financieros del año anterior.
- Considerar cuestiones importantes de contabilidad y auditoría que puedan ser de importancia para futuras auditorías, tales como las debilidades significativas en el sistema de control interno.
- Considerar los resultados de cualquier procedimiento de auditoría aplicado con respecto a los estados financieros del año actual.
- Considerar los resultados de cualquier auditoría interna realizada y de las acciones posteriores emprendidas por la dirección.
- Realizar indagaciones ante la dirección sobre los resultados de su valoración del riesgo de que la información financiera intermedia pueda contener alguna incorrección material como consecuencia de fraude.
- Realizar indagaciones ante la dirección sobre el efecto de los cambios en las actividades del negocio de la entidad.
- Realizar indagaciones ante la dirección acerca de cualquier cambio significativo en el sistema de control interno y el efecto potencial de dichos cambios en la preparación de la información financiera intermedia.
- Realizar indagaciones ante la dirección sobre el proceso de preparación de la información financiera intermedia y la fiabilidad de los registros contables de los que se obtiene dicha información financiera intermedia.

16. El auditor determina la naturaleza de los procedimientos de revisión que deben aplicar los distintos componentes, si se requiere, y los comunica a otros auditores que participan en la revisión cuando sea aplicable. Entre los factores que deben considerarse se incluyen la materialidad y el riesgo de incorrección en la información financiera intermedia de los componentes, así como el conocimiento del auditor sobre el grado de centralización o descentralización del sistema de control interno sobre la preparación de dicha información.

17. **Para planificar y llevar a cabo una revisión de información financiera intermedia, un auditor recientemente nombrado, que no haya realizado aún una auditoría de los estados financieros anuales de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, debe obtener un conocimiento de la entidad y de su entorno, incluido su sistema de control interno, en lo que se refiere a la preparación de información financiera, tanto intermedia como anual.**

18. Este conocimiento permite al auditor definir las indagaciones y los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que se aplican al realizar una revisión de información financiera intermedia de conformidad con esta NIER. Como parte de la obtención de este conocimiento, el auditor generalmente hace indagaciones ante el auditor anterior y, cuando es factible, revisa la documentación del auditor predecesor relativa a la auditoría anual precedente y a cualesquiera periodos intermedios anteriores del año actual que hayan sido revisados por el auditor predecesor. Al realizar estos procedimientos, el auditor considera la naturaleza de las incorrecciones corregidas y la suma de las incorrecciones no corregidas detectada por el auditor predecesor, cualquier riesgo significativo, incluyendo el riesgo de que la dirección eluda los controles establecidos, así como las cuestiones significativas de contabilidad o de auditoría que puedan tener una importancia en auditorías futuras, tales como las debilidades significativas del sistema de control interno.

Indagaciones, procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión

19. **El auditor debe hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables y aplicar procedimientos analíticos y otros**

procedimientos de revisión que le permitan concluir si, basándose en los procedimientos realizados, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

20. Una revisión generalmente no requiere realizar pruebas sobre los registros contables mediante la inspección, observación o confirmación. Los procedimientos para llevar a cabo una revisión de información financiera intermedia generalmente se limitan a hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como a aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión, más que a comprobar la información obtenida sobre cuestiones contables significativas relativas a la información financiera intermedia. El conocimiento de la entidad y su entorno por parte del auditor, incluyendo su sistema de control interno, los resultados de las valoraciones del riesgo en la auditoría precedente y la consideración de la materialidad en lo que se refiere a la información financiera intermedia, afectan a la naturaleza y extensión de las indagaciones realizadas y de los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión aplicados.

21. El auditor generalmente aplica los siguientes procedimientos:

- Estudiar las actas de las reuniones de la Junta de Accionistas, responsables del gobierno de la entidad y de otros Comités adecuados, con objeto de identificar las cuestiones que puedan afectar a la información financiera intermedia, y realización de indagaciones acerca de las cuestiones tratadas en las reuniones de las que no existan actas que puedan afectar a la información financiera intermedia.
- Considerar el efecto, si lo hay, de cuestiones que, en la anterior auditoría o revisión, dieron lugar a modificaciones al informe de auditoría o de revisión, a ajustes contables o a incorrecciones no corregidas.
- Comunicarse, cuando corresponda, con otros auditores que estén realizando una revisión de la información financiera intermedia de los componentes significativos de la entidad que prepara la información financiera.
- Realizar indagaciones ante los miembros de la dirección responsables de asuntos financieros y contables y ante otros miembros de la dirección, según corresponda, sobre lo siguiente:
    - Si la información financiera intermedia se ha preparado y presentado de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
    - Si ha habido cambios en principios contables o en los métodos para aplicarlos.
    - Si algunas transacciones nuevas han requerido la aplicación de un nuevo principio contable.
    - Si la información financiera intermedia contiene incorrecciones conocidas que no hayan sido corregidas.
    - Situaciones inusuales o complejas que puedan haber afectado a la información financiera intermedia, tales como combinaciones de negocios o venta de un segmento del negocio.
    - Hipótesis significativas que sean relevantes para la medición de los valores razonables o la información a revelar, así como la intención y capacidad de la dirección de llevar a cabo las correspondientes acciones en nombre de la entidad.
    - Si las transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado adecuadamente, en la información financiera intermedia.
    - Cambios significativos en compromisos y obligaciones contractuales.

- Cambios significativos en pasivos contingentes, incluyendo litigios o reclamaciones.
- Cumplimiento de cláusulas de compromisos de deuda.
- Asuntos sobre los que han surgido dudas durante la ejecución de los procedimientos de revisión.
- Transacciones significativas que ocurren en los últimos días del periodo intermedio o en los primeros días del siguiente periodo intermedio.
- Conocimiento de cualquier fraude o sospecha de fraude que afecte a la entidad, implicando a:
  - la dirección;
  - los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
  - otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material sobre la información financiera intermedia.
- Conocimiento de cualquier denuncia de fraude o sospecha de fraude que afecte a la información financiera intermedia de la entidad y haya sido comunicada por empleados, ex empleados, analistas, reguladores u otros.
- Conocimiento de cualquier incumplimiento real o posible de disposiciones legales y reglamentarias que pudiera tener un efecto material sobre la información financiera intermedia.

- Aplicar procedimientos analíticos a la información financiera intermedia diseñados para identificar las relaciones y partidas individuales que parezcan inusuales y que puedan reflejar una incorrección material. Los procedimientos analíticos pueden incluir el análisis de ratios y técnicas estadísticas tales como análisis de tendencias o análisis de regresión y pueden realizarse manualmente o mediante el uso de técnicas asistidas por ordenador. El Anexo 2 de esta NIER contiene ejemplos de procedimientos analíticos que el auditor puede considerar cuando realice una revisión de información financiera intermedia.
- Estudiar la información financiera intermedia y considerar si alguna cuestión ha llegado a conocimiento del auditor que le lleve a pensar que dicha información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

22. El auditor puede realizar muchos de los procedimientos de revisión antes o de forma simultánea a la preparación de la información financiera intermedia por parte de la entidad. Por ejemplo, puede ser factible actualizar el conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su sistema de control interno, y comenzar a estudiar las actas correspondientes antes del final del periodo intermedio. Anticipar la realización de algunos de los procedimientos de revisión también permite una oportuna identificación y consideración de asuntos contables importantes que afecten a la información financiera intermedia.

23. Generalmente, el auditor que lleva a cabo la revisión de la información financiera intermedia es también contratado para realizar una auditoría de los estados financieros anuales de la entidad. Por razones de conveniencia y eficiencia, el auditor puede decidir aplicar ciertos procedimientos de auditoría de manera simultánea a la revisión de la información financiera intermedia. Por ejemplo, la información obtenida al estudiar las actas de las reuniones del consejo de administración en el curso de la revisión de la información financiera intermedia también puede usarse para la auditoría anual. El auditor puede, además, decidir aplicar, en el momento de la revisión intermedia, procedimientos de auditoría necesarios para la auditoría de los estados financieros anuales, por ejemplo, procedimientos sobre transacciones significativas o inusuales que hayan tenido lugar durante el periodo, como

combinaciones de negocios, reestructuraciones o transacciones generadoras de ingresos significativas.

24. Una revisión de información financiera intermedia generalmente no requiere corroborar las respuestas a indagaciones acerca de litigios o reclamaciones. Por lo tanto, normalmente, no es necesario enviar una carta de confirmación al abogado de la entidad. Sin embargo, puede ser apropiada la comunicación directa con él en relación con litigios o reclamaciones si llega a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a poner en duda si la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y el auditor cree que el abogado de la entidad puede tener información pertinente.

25. El auditor debe obtener evidencia de que la información financiera intermedia concuerda o ha sido conciliada con los registros contables que la sustentan. El auditor puede obtener evidencia de que la información financiera intermedia concuerda o ha sido conciliada con los registros contables que la sustentan, mediante su comparación con:

    (a) Los registros contables, tales como el libro mayor o una hoja de consolidación que concuerda o ha sido conciliada con los registros contables. y

    (b) otros datos de soporte en los registros de la entidad, según sea necesario.

26. **El auditor debe indagar acerca de si la dirección ha identificado todos los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de revisión que puedan requerir ajuste, o revelación en la información financiera intermedia.** No es necesario que el auditor aplique otros procedimientos para identificar hechos que ocurran después de la fecha del informe de revisión.

27. **El auditor debe indagar acerca de si la dirección ha cambiado su valoración sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Cuando, como resultado de sus indagaciones o de otros procedimientos de revisión, lleguen a conocimiento del auditor hechos o circunstancias que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor debe:**

    (a) **Indagar ante la dirección acerca de sus planes de acción futuros como resultado de su valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la viabilidad de estos planes y si la dirección cree que el resultado de estos planes mejorará la situación y**

    (b) **considerar lo adecuado de la información revelada sobre estas cuestiones en la información financiera intermedia.**

28. Los hechos o condiciones que puedan generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento pueden haber existido a la fecha de los estados financieros anuales o pueden haber sido identificados como resultado de indagaciones realizadas ante la dirección o en el curso de la aplicación de otros procedimientos de revisión. Cuando estos hechos o condiciones llegan al conocimiento del auditor, este indaga ante la dirección acerca de sus planes de acción futuros, tales como sus planes para liquidar activos, solicitar préstamos o reestructurar deuda, reducir o retrasar los gastos o aumentar el capital. El auditor también indaga acerca de la viabilidad de los planes de la dirección y sobre si esta cree que el resultado de estos planes mejorará la situación. Sin embargo, generalmente, no es necesario que el auditor compruebe la viabilidad de los planes de la dirección ni si el resultado de estos planes mejorará la situación.

29. **Cuando llegue al conocimiento del auditor una cuestión que le haga poner en duda si debiera hacerse un ajuste material para que la información financiera intermedia esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el auditor debe realizar indagaciones adicionales u**

otros procedimientos que le permitan expresar una conclusión en el informe de revisión. Por ejemplo, si los procedimientos de revisión del auditor hacen que este se cuestione si una transacción significativa de ventas se registró de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el auditor debe aplicar procedimientos adicionales suficientes para resolver sus dudas, tales como discutir los términos de la transacción con personal de categoría superior del área comercial y de contabilidad o estudiar el contrato correspondiente.

Evaluación de las incorrecciones

30. **El auditor debe evaluar, individualmente y en su conjunto, si las incorrecciones no corregidas que han llegado a su conocimiento son materiales con respecto a la información financiera intermedia.**

31. Una revisión de información financiera intermedia, a diferencia de un encargo de auditoría, no está diseñada para obtener seguridad razonable de que la información financiera intermedia está libre de incorrección material. Sin embargo, las incorrecciones que llegan a conocimiento del auditor, incluyendo información a revelar inadecuada, deben evaluarse individualmente y en su conjunto, para determinar si es necesario realizar un ajuste material a la información financiera intermedia para que esta esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

32. El auditor debe ejercer su juicio profesional al evaluar la materialidad de cualquier incorrección que no haya sido corregida por la entidad. Debe considerar para ello cuestiones como la naturaleza, causa e importe de las incorrecciones, si estas se originaron el año anterior o en un periodo intermedio del año actual y el efecto potencial de las incorrecciones en los periodos futuros intermedios o anuales.

33. El auditor puede establecer un importe por debajo del cual no es necesario acumular las incorrecciones, porque espera que la acumulación de esos importes claramente no tenga un efecto material sobre la información financiera intermedia. Al hacerlo así, el auditor tiene en cuenta que la determinación de la materialidad conlleva consideraciones cuantitativas y cualitativas y que las incorrecciones de un importe relativamente pequeño podrían, no obstante, tener un efecto material sobre la información financiera intermedia.

Manifestaciones de la dirección

34. **El auditor debe obtener manifestaciones escrita de la dirección acerca de que:**

    (a) **esta reconoce su responsabilidad con respecto al diseño e implementación del sistema de control interno para prevenir y detectar fraudes o errores;**

    (b) **la información financiera intermedia se prepara y presenta de conformidad con el marco de información financiera aplicable;**

    (c) **cree que el efecto de las incorrecciones no corregidas detectadas por el auditor durante la revisión es inmaterial, tanto de manera individual como agregada, para la información financiera intermedia tomada en su conjunto. Un resumen de estas partidas debe incluirse o anexarse a la carta de manifestaciones;**

    (d) **ha comunicado al auditor todos los hechos significativos relativos a cualquier fraude o sospecha de fraude conocido por la dirección que pueda haber afectado a la entidad;**

    (e) **ha revelado al auditor los resultados de su valoración de los riesgos de que la información financiera intermedia pueda contener una incorrección material debida a fraude[2];**

---

[2] El apartado 36 de la NIA 240, *Responsabilidad del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude* explica que la naturaleza, alcance y frecuencia de esta evaluación varían de entidad a entidad y que la dirección puede hacer una evaluación detallada con una frecuencia anual o como parte de un seguimiento continuo. En consecuencia, esta manifestación, en cuanto a su relación con la información

(f) **ha revelado al auditor todo incumplimiento conocido o posible de las disposiciones legales o reglamentarias cuyos efectos deban considerarse al preparar la información financiera intermedia; y**

(g) **ha comunicado al auditor todos los hechos significativos que hayan ocurrido después de la fecha del balance y hasta la fecha del informe de revisión que puedan requerir ajuste o revelarse en la información financiera intermedia.**

35. El auditor obtiene manifestaciones adicionales, según sea apropiado, relacionadas con cuestiones específicas del negocio o sector de la entidad. En el Anexo 3 de esta NIER se incluye un ejemplo de carta de manifestaciones de la dirección.

Responsabilidad del auditor con respecto a la información incluida en documentos que acompañan a la información financiera intermedia

36. **El auditor debe estudiar cualquier otra información que esté incluida en documentos que acompañen a la información financiera intermedia para considerar si hay incongruencias materiales en dicha información respecto de la información financiera intermedia.** Si el auditor identifica una incongruencia material, considerará si es necesario modificar la información financiera intermedia o la otra información. Si es necesaria una modificación en la información financiera intermedia y la dirección se niega a hacerla, el auditor considerará las implicaciones que este hecho pueda tener en el informe de revisión. Si es necesaria una modificación en la otra información y la dirección se niega a hacerla, el auditor considerará si es necesario incluir en el informe de revisión un párrafo adicional que describa la incongruencia material o emprender otras acciones, tales como retener la emisión del informe de revisión o renunciar al encargo. Por ejemplo, la dirección puede presentar valoraciones alternativas de los ingresos que reflejen la situación financiera de forma más positiva que la información financiera intermedia y dar una relevancia excesiva a dichas valoraciones alternativas, o no definirlas ni conciliarlas claramente con la información financiera intermedia, de forma que sean confusas y potencialmente equívocas.

37. **Si llega a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a pensar que la otra información parece incluir una incorrección material, el auditor debe tratar la cuestión con la dirección de la entidad.** Mientras estudia la otra información con el fin de identificar incongruencias materiales, puede llegar a conocimiento del auditor una aparente incorrección material en la descripción de un hecho (por ejemplo, información no relacionada con cuestiones que aparezcan en la información financiera intermedia que se declara o presenta de manera incorrecta). Cuando trata la cuestión con la dirección de la entidad, el auditor considera la validez de la otra información y de las respuestas de la dirección a sus indagaciones, si existen diferencias válidas de juicio u opinión y si debe pedir a la dirección que consulte con un tercero cualificado para resolver la aparente incorrección en la descripción de un hecho. Si es necesaria una modificación para corregir una incorrección material y la dirección se niega a hacerla, el auditor considera emprender medidas adicionales, según corresponda, tales como informar a los órganos de gobierno de la entidad y obtener asesoramiento legal.

Comunicación

38. **Cuando, como resultado de realizar una revisión de información financiera intermedia, llegue a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a pensar que es necesario un ajuste material a dicha información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, debe comunicar este asunto, tan pronto como sea posible, al nivel adecuado de la dirección.**

39. **Cuando, a juicio del auditor, la dirección no responde de manera apropiada dentro de**

---

financiera intermedia, ha de ajustarse a las circunstancias específicas de la entidad.

un periodo razonable de tiempo, el auditor debe informar a los órganos de gobierno de la entidad. La comunicación se hará tan pronto como sea posible, verbalmente o por escrito. La decisión del auditor de efectuar la comunicación de manera verbal o por escrito dependerá de factores tales como la naturaleza, importancia y lo delicado de la cuestión a comunicar y el momento elegido para ello. Si la información se comunica verbalmente, el auditor debe documentar la comunicación.

40. **Cuando, a juicio del auditor, los órganos de gobierno de la entidad no responden de manera apropiada dentro de un plazo de tiempo razonable, el auditor debe considerar:**

    (a) **si debe modificar el informe o**

    (b) **la posibilidad de renunciar al encargo y**

    (c) **la posibilidad de renunciar al nombramiento para auditar los estados financieros anuales.**

41. **Cuando, como resultado de la revisión de información financiera intermedia, llegue a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a pensar que existe fraude o incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias por parte de la entidad, el auditor debe comunicar la cuestión, tan pronto como sea posible, al nivel adecuado de la dirección.** La determinación del nivel de la dirección adecuado en cada caso se verá afectada por la probabilidad de colusión o implicación de un miembro de la dirección. El auditor también considerará la necesidad de informar de estas cuestiones a los órganos de gobierno de la entidad y las implicaciones para la revisión.

42. **El auditor debe comunicar a los responsables del gobierno de la entidad, las cuestiones relevantes en relación con las funciones de gobierno que surjan de la revisión de la información financiera intermedia.** Como resultado de la revisión de la información financiera intermedia, el auditor puede identificar cuestiones que en su opinión sean, a la vez, importantes y pertinentes para los órganos de gobierno de la entidad en su función de supervisión del proceso de elaboración de la información financiera, incluida la información a revelar. El auditor comunicará estas cuestiones a los órganos de gobierno de la entidad.

Informe sobre la naturaleza, alcance y resultados de la revisión de información financiera intermedia

43. **El auditor debe emitir un informe escrito que contenga:**

    (a) **Un título adecuado.**

    (b) **Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del encargo.**

    (c) **Identificación de la información financiera intermedia revisada, incluyendo identificación del título de cada uno de los estados contenidos en el conjunto de estados financieros completos o resumidos y la fecha y periodo cubierto por la información financiera intermedia.**

    (d) **Si la información financiera intermedia comprende conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel, una declaración de que la dirección es responsable de la preparación y presentación de la información financiera intermedia de conformidad con el marco de información financiera aplicable.**

    (e) **En otras circunstancias, una declaración de que la dirección es responsable de la preparación y presentación de la información financiera intermedia, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.**

    (f) **Una declaración de que el auditor es responsable de expresar una conclusión**

sobre la información financiera intermedia basándose en su revisión.

(g) **Una declaración de que la revisión de la información financiera intermedia se realizó de conformidad con la NIER 2410 *Revisión de información intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad* y una declaración de que esta revisión consiste en realizar indagaciones principalmente ante las personas responsables de los asuntos contables y financieros, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión.**

(h) **Una declaración de que una revisión tiene un alcance sustancialmente menor al de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no permite al auditor obtener seguridad de que haya llegado a conocer todos las cuestiones significativas que pudieran identificarse en una auditoría y que, por tanto, no se expresa ninguna opinión de auditoría.**

(i) **Si la información financiera intermedia comprende unos estados financieros completos con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel, una conclusión en cuanto a si ha llegado a conocimiento del auditor alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no expresa la imagen fiel o no se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).**

(j) **En otras circunstancias, una conclusión sobre si ha llegado a conocimiento del auditor alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable (incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se usa no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).**

(k) **La fecha del informe.**

(l) **La localidad del país o de la jurisdicción en la que ejerce el auditor.**

(m) **La firma del auditor.**

En el Anexo 4 de esta NIER se incluyen algunos ejemplos de informes de revisión.

44. En algunas jurisdicciones, la disposición legal o reglamentaria que rige la revisión de información financiera intermedia puede establecer una redacción para la conclusión del auditor que sea diferente de la redacción descrita en el apartado 43 i) o j). Aunque el auditor puede estar obligado a usar la redacción establecida, las responsabilidades del auditor según se describen en esta NIER para llegar a la conclusión siguen siendo las mismas.

Incumplimiento del marco de información financiera aplicable

45. **El auditor debe expresar una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa) cuando haya llegado a su conocimiento una cuestión que le lleve a pensar que debería hacerse un ajuste material a la información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.**

46. Si han llegado a conocimiento del auditor cuestiones que le lleven a pensar que la información financiera intermedia está o puede estar afectada de forma material por un incumplimiento del marco de información financiera aplicable y la dirección no corrige la información financiera intermedia, el auditor modificará el informe de revisión. La modificación describe la naturaleza del incumplimiento y, si es factible, indica los efectos en la información financiera intermedia. Si no se incluye en la información financiera intermedia

toda la información que el auditor considera necesaria para una adecuada revelación, el auditor modificará el informe de revisión y, si es factible, incluirá la información que falta en el informe. Para modificar la conclusión del informe de revisión, habitualmente se añadirá un párrafo explicativo y una salvedad en la conclusión. En el Anexo 5 de esta NIER se incluyen ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades.

47. Cuando el efecto del incumplimiento es tan material y generalizado sobre la información financiera intermedia tomada en su conjunto que el auditor concluye que una conclusión con salvedades no es adecuada para informar sobre la naturaleza equívoca o incompleta de la información financiera intermedia, el auditor expresará una conclusión desfavorable (adversa). En el Anexo 7 de esta NIER se incluyen ejemplos de informes con una conclusión desfavorable (adversa).

Limitación al alcance

48. Una limitación al alcance generalmente impide que el auditor complete la revisión.

49. **Cuando el auditor no puede completar la revisión, debe comunicar, por escrito, al nivel adecuado de la dirección y a los encargados del gobierno de la entidad la razón por la que no puede completarse la revisión, y considerará si es apropiado emitir un informe.**

Limitación al alcance impuesta por la dirección

50. El auditor no acepta un encargo de revisión de información financiera intermedia si el conocimiento preliminar que tiene de las circunstancias del encargo indica que no se podrá completar la revisión porque habrá una limitación al alcance de la revisión del auditor impuesta por la dirección de la entidad.

51. Si, después de aceptar el encargo, la dirección impone una limitación al alcance de la revisión, el auditor solicita la eliminación de dicha limitación. Si la dirección se niega a hacerlo, el auditor no puede completar la revisión y expresar una conclusión. En esos casos, el auditor comunica, por escrito, al nivel adecuado de la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad la razón por la cual no puede completarse la revisión. Sin embargo, si llega a conocimiento del auditor alguna cuestión que le lleve a pensar que es necesario un ajuste material de la información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el auditor comunica estas cuestiones de conformidad con lo establecido en los apartados 38-40.

52. El auditor también considerará sus responsabilidades legales y reglamentarias, incluyendo si existe el requerimiento de que emita su informe. Si existe este requerimiento, el auditor denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) y expondrá en el informe de revisión la razón por la cual no puede completarse la revisión. Sin embargo, si llega a conocimiento del auditor una cuestión que le lleve a pensar que es necesario un ajuste material a la información financiera intermedia para que esté preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, el auditor también comunica esta cuestión en el informe.

Otras limitaciones al alcance

53. Puede existir una limitación al alcance debida a circunstancias distintas de una limitación al alcance impuesta por la dirección. En esas circunstancias, el auditor generalmente no puede completar la revisión y expresar una conclusión de acuerdo con lo establecido en los apartados 51-52. Puede haber, sin embargo, algunas circunstancias poco frecuentes en las que la limitación al alcance del trabajo del auditor se refiera exclusivamente a uno o más asuntos específicos que, si bien son materiales, a juicio del auditor no tienen un efecto generalizado sobre la información financiera intermedia tomada en su conjunto. En tales circunstancias, el auditor incluirá una salvedad en el informe de revisión, detallando las

limitaciones en un párrafo intermedio e indicando en el párrafo de alcance que, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo explicativo, la revisión fue realizada de conformidad con esta NIER, e incluyendo una salvedad en la conclusión. En el Anexo 6 de esta NIER se incluyen ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades.

54. El auditor puede haber expresado una opinión con salvedades en la auditoría de los estados financieros anuales más recientes debido a una limitación al alcance de dicha auditoría. El auditor considera si dicha limitación al alcance todavía existe y, si es así, las implicaciones que tiene en el informe de revisión.

Empresa en funcionamiento e incertidumbres significativas

55. En determinadas circunstancias puede añadirse un párrafo de énfasis a un informe de revisión sin afectar a la conclusión del auditor para resaltar una cuestión que se incluye en una nota a la información financiera intermedia donde se trata la cuestión de manera más extensa. El párrafo se incluiría, preferentemente, después del párrafo de conclusión y, normalmente, hará referencia al hecho de que la conclusión no incluye una salvedad a este respecto.

56. **Si se ha revelado una información adecuada en la información financiera intermedia, el auditor debe añadir un párrafo de énfasis al informe de revisión para resaltar una incertidumbre material que se relacione con un hecho o condición que pueda generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento.**

57. El auditor puede haber incluido en un informe de auditoría o de revisión emitido con anterioridad un párrafo de énfasis para resaltar una incertidumbre material en relación con un hecho o condición que pueda generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento. Si la incertidumbre material todavía existe y se proporciona una información adecuada sobre ello en la información financiera intermedia, el auditor añadirá un párrafo de énfasis en el informe de revisión de la información financiera intermedia actual para resaltar la continuidad de la incertidumbre material.

58. Si, como resultado de indagaciones u otros procedimientos de revisión, llega a conocimiento del auditor una incertidumbre material en relación con un hecho o condición que pueda generar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento y esta se revela adecuadamente en la información financiera intermedia, el auditor añade un párrafo de énfasis en el informe de revisión.

59. **Si no se revela adecuadamente en la información financiera intermedia una incertidumbre material que genere una duda significativa sobre la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento, el auditor debe expresar una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa), según proceda. El informe debe incluir una referencia específica a la existencia de esta incertidumbre material.**

60. **El auditor debe considerar la inclusión en el informe de revisión de un párrafo de énfasis para resaltar una incertidumbre material (distinta de un problema de empresa en funcionamiento) que haya llegado a su conocimiento, cuya resolución dependa de hechos futuros y que pueda afectar a la información financiera intermedia.**

Otras consideraciones

61. Los términos del encargo incluyen la conformidad de la dirección relativa a que cuando algún documento que contenga información financiera intermedia indique que dicha información ha sido revisada por el auditor de la entidad, el informe de revisión también se incluya en el documento. Si la dirección no ha incluido el informe de revisión en el documento, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento legal para ayudarle a decidir las acciones más adecuadas a tomar.

62. Si el auditor ha emitido un informe de revisión con salvedades y la dirección publica la información financiera intermedia sin incluir este informe de revisión con salvedades en el documento que contiene la información financiera intermedia, el auditor considerará la necesidad de obtener asesoramiento legal para ayudarle a decidir las acciones más adecuadas a tomar y la posibilidad de renunciar al nombramiento para auditar los estados financieros anuales.

63. Cuando la información financiera intermedia es resumida, no incluirá necesariamente toda la información que se incluiría en un conjunto completo de estados financieros, pero puede, sin embargo, presentar una explicación de los hechos y cambios que son importantes para entender los cambios en la situación financiera y en los resultados de la entidad desde la fecha de los estados financieros anuales. Esto es porque se presupone que los usuarios de la información financiera intermedia tendrán acceso a los estados financieros auditados más recientes, como es el caso de las entidades que cotizan en bolsa. En otras circunstancias, el auditor discute con la dirección la necesidad de que esta información financiera intermedia incluya una declaración de que debe leerse junto con los estados financieros anuales auditados más recientes. En ausencia de esta declaración, el auditor considerará si, sin una referencia a los estados financieros auditados más recientes, la información financiera intermedia induce a error en las circunstancias y las implicaciones para el informe de revisión.

Documentación

64. **El auditor debe preparar documentación de la revisión, que sea suficiente y adecuada para suministrarle una base para expresar su conclusión y proporcionar evidencia de que la revisión se llevó a cabo de conformidad con esta NIER y con los requerimientos en disposiciones legales y reglamentarias aplicables.** La documentación permite a un auditor con experiencia que no tenga relación previa con el encargo, comprender la naturaleza, momento de realización y extensión de las indagaciones realizadas y de los procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión que se aplicaron, la información obtenida y cualquier cuestión importante que se hubiera considerado durante la realización de la revisión, incluyendo la resolución de dichas cuestiones.

Fecha de entrada en vigor

65. Esta NIER es aplicable a las revisiones de información financiera intermedia correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre del 2006. Se permite la adopción anticipada de esta NIER.

Perspectiva del Sector Público

1. El apartado 10 requiere que el auditor y el cliente acuerden los términos del encargo. El apartado 11 explica que una carta de encargo ayuda a evitar malentendidos en relación con la naturaleza del encargo y, en particular, con el objetivo y alcance de la revisión, las responsabilidades de la dirección, la extensión de las responsabilidades del auditor, el grado de seguridad obtenido y la naturaleza y forma del informe. Las disposiciones legales o reglamentarias que rigen los encargos de revisión en el sector público generalmente establecen el nombramiento del auditor. Por consiguiente, las cartas de encargo pueden no ser una práctica común en el sector público. Sin embargo, una carta de encargo que establezca los asuntos a los que se refiere el apartado 11 puede ser útil tanto para el auditor del sector público como para el cliente. Los auditores del sector público, por lo tanto, deben considerar el acordar con el cliente los términos de un trabajo de revisión por medio de una carta de encargo.

2. En el sector público la obligación de auditoría legal podrá extenderse a otro trabajo, como por ejemplo una revisión de información financiera intermedia. Cuando este sea el caso el auditor del sector público no podrá evitar esta obligación y, como consecuencia, podrá no estar en condiciones de no aceptar (ver apartado 50) o de renunciar trabajo de revisión (ver

apartados 36 y 40 (b)). El auditor del sector público también podrá no estar en condiciones de renunciar al nombramiento para auditar los estados financieros anuales (ver apartados 40 (c) y 62).

3. *El apartado 41 contempla la responsabilidad del auditor cuando llega a su conocimiento una cuestión que le lleva a pensar en la existencia de fraude o incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias por parte de la entidad. En el sector público, el auditor puede estar sujeto a requisitos estatutarios u otros requerimientos normativos de informar de estas cuestiones a las autoridades reguladoras u otras autoridades públicas.*

Anexo 1

Ejemplo de carta de encargo para una revisión de información financiera intermedia

La siguiente carta se usará como guía, junto con lo indicado en el apartado 10 de esta NIER, y deberá adaptarse de conformidad con los requerimientos y las circunstancias particulares.

Al Consejo de Administración (o representante apropiado de la alta dirección):

El propósito de esta carta es confirmar nuestro entendimiento de los términos y objetivos de nuestro encargo para revisar el balance de situación intermedio de la entidad a 30 de junio de 20X1 y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de seis meses finalizado en dicha fecha.

Nuestra revisión se llevará a cabo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento, con el objetivo de proporcionarnos una base para emitir una conclusión acerca de si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera). Esta revisión consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión y, generalmente, no requiere comprobación de la información obtenida. El alcance de una revisión de información financiera intermedia es sustancialmente menor que el alcance de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, cuyo objetivo es la expresión de una opinión respecto de los estados financieros y, en consecuencia, no expresaremos tal opinión.

Esperamos emitir un informe sobre la información financiera intermedia con el siguiente formato:

[Incluir texto de ejemplo de informe]

La dirección es responsable de la preparación de la información financiera intermedia, incluyendo la información a revelar correspondiente. Esto incluye diseñar, implementar y mantener el sistema de control interno relacionado con la preparación y presentación de información financiera intermedia que esté libre de incorrecciones materiales, ya sean debidas a fraude o error; seleccionar y aplicar las políticas contables adecuadas y hacer estimaciones contables razonables en función de las circunstancias. Como parte de nuestra revisión, solicitaremos a la dirección manifestaciones escritas relativas a afirmaciones hechas en relación con la revisión. También solicitaremos que cuando cualquier documento que contenga información financiera intermedia indique que ésta ha sido revisada, nuestro informe sea también incluido en el documento.

Una revisión de información financiera intermedia no proporciona seguridad de que llegarán a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran identificarse en una auditoría. Más aún, no se puede esperar que nuestro encargo revele si existe fraude o error o actos ilegales. Sin embargo, les informaremos de cualquier cuestión material que llegue a nuestro conocimiento.

Esperamos la plena cooperación de su personal y confiamos en que pondrán a nuestra disposición cualquier registro, documentación y otra información que se solicite en relación con nuestra revisión.

[Insertar información adicional respecto de acuerdos de honorarios y facturación, según sea

apropiado]

Esta carta será aplicable en años futuros, a menos que se cancele, modifique o reemplace (si es aplicable).

Les rogamos firmen y nos devuelvan la copia adjunta de esta carta como prueba de conformidad con los términos de nuestra revisión de los estados financieros.

Acuse de recibo en nombre de la entidad ABC:

(Firmado)

Nombre y cargo

Fecha

Anexo 2

Procedimientos analíticos que puede considerar el auditor cuando realiza una revisión de información financiera intermedia

Los procedimientos analíticos que el auditor puede considerar cuando realiza una revisión de información financiera intermedia incluyen los siguientes ejemplos:

- Comparar la información financiera intermedia con la información financiera intermedia del periodo intermedio inmediato anterior, con la información financiera intermedia del periodo intermedio correspondiente del ejercicio anual anterior, con la información financiera intermedia que esperaba la dirección para el periodo actual y con los estados financieros auditados más recientes.
- Comparar la información financiera intermedia actual con los resultados previstos, tales como presupuestos o previsiones [por ejemplo, comparar saldos de impuestos y la relación entre la provisión para el impuesto sobre beneficios con el resultado antes de impuestos en la información financiera actual, con la información correspondiente en: a) presupuestos, usando las tasas esperadas y b) información financiera de periodos anteriores].
- Comparar la información financiera intermedia actual con la información no financiera relevante.
- Comparar los importes registrados, o los ratios desarrollados a partir de los importes registrados, con las expectativas desarrolladas por el auditor. El auditor desarrolla estas expectativas mediante la identificación y aplicación de relaciones que sean razonables, basándose en el conocimiento del auditor sobre la entidad y el sector en el que opera.
- Comparar ratios e indicadores para el periodo intermedio actual con los de entidades del mismo sector.
- Comparar las relaciones entre elementos en la información financiera intermedia actual con las relaciones correspondientes en la información financiera intermedia de periodos anteriores, por ejemplo, gastos por naturaleza como porcentaje de ventas, activos por naturaleza como porcentaje de activos totales y porcentaje de variación en ventas con porcentaje de variación en cuentas a cobrar.
- Comparar datos desagregados. Los siguientes son ejemplos de cómo pueden desagregarse los datos:
    - Por periodo, como por ejemplo, partidas de ingreso o gasto desagregadas en importes trimestrales, mensuales o semanales.

- Por línea de producto o fuente de ingreso.
- Por ubicación, por ejemplo, por componente.
- Por atributos de la transacción, por ejemplo, ingresos generados por diseñadores, arquitectos o artesanos.
- Por varios atributos de la transacción, como por ejemplo, ventas por producto y mes.

Anexo 3

Ejemplo de carta de manifestaciones de la dirección

La siguiente carta no pretende ser un modelo estándar. Las manifestaciones de la dirección variarán de entidad a entidad y de un periodo intermedio a otro.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor) (Fecha)

Párrafo inicial si la información financiera intermedia comprende estados financieros resumidos.

Esta carta de manifestaciones se emite en relación con su revisión del balance de situación resumido de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo resumidos, relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, con el fin de expresar una conclusión acerca de si ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que les lleve a pensar que la información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

Reconocemos nuestra responsabilidad en relación con la preparación y presentación de la información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable).

Párrafo inicial si la información financiera intermedia comprende un conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr una presentación fiel:

Esta carta de manifestaciones se emite en relación con su revisión del balance de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha y un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas, con el fin de expresar una conclusión sobre si ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la información financiera intermedia no expresa la imagen fiel de (o “*no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales*,”) la situación financiera de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20XI, y de sus resultados y sus flujos de efectivo de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

Reconocemos nuestra responsabilidad en relación con la presentación fiel de la información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable).

Confirmamos, según nuestro leal saber y entender, las siguientes manifestaciones:

- La información financiera intermedia mencionada anteriormente se ha formulado de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable).
- Hemos puesto a su disposición todos los registros contables y documentación soporte y todas

las actas de juntas de accionistas y del consejo de administración (es decir, las celebradas en [insertar fechas aplicables])

- No hay transacciones materiales que no hayan sido registradas de manera correcta en los registros contables que sirven de base a la información financiera intermedia.
- No se conoce que haya habido ningún incumplimiento, real o posible, de las disposiciones legales y reglamentarias que pudiera tener un efecto material sobre la información financiera intermedia.
- Reconocemos nuestra responsabilidad en relación con el diseño e implantación del sistema de control interno para prevenir y detectar fraudes y errores.
- Les hemos comunicado todos los hechos significativos relativos a cualquier fraude o sospecha de fraude que pueda haber afectado a la entidad.
- Les hemos comunicado los resultados de nuestra evaluación del riesgo de que la información financiera intermedia pueda contener un error material como resultado de fraude.
- Creemos que los efectos de las incorrecciones no corregidas, resumidas en el anexo adjunto, son inmateriales, tanto de forma individual como agregada, para la información financiera intermedia en su conjunto.
- Confirmamos la integridad de la información proporcionada a ustedes respecto de la identificación de partes vinculadas.
- Las siguientes transacciones se han registrado de manera adecuada y, cuando correspondía, se revelaron de forma adecuada en la información financiera intermedia:
    - Transacciones con partes vinculadas, incluyendo ventas, compras, préstamos, transferencias, acuerdos de arrendamiento y garantías, así como cuentas a cobrar o pagar a partes vinculadas.
    - Garantías, ya sea escritas u orales, respecto de las cuales la entidad tiene una obligación contingente.
    - Acuerdos y opciones para recomprar activos vendidos previamente.
- La presentación y desglose del valor razonable de los activos y pasivos están de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Las hipótesis utilizadas reflejan nuestra intención y capacidad de llevar a cabo líneas específicas de actuación en nombre de la entidad, cuando este hecho sea relevante para la medición del valor razonable o la información que debe revelarse.
- No tenemos planes ni intenciones que puedan afectar de manera material al valor en libros o a la clasificación de activos y pasivos reflejados en la información financiera intermedia.
- No tenemos planes de abandonar líneas de producto u otros planes o intenciones que pudieran dar como resultado existencias excesivas y ningún inventario está valorado por encima de su valor de realización.
- La entidad tiene título de propiedad de todos sus activos y no hay restricciones ni cargas sobre ellos.
- Hemos registrado o revelado, según proceda, todos los pasivos, tanto reales como contingentes.
- [Añadir cualquier manifestación adicional relacionada con nuevas normas de contabilidad que se estén implementando por primera vez y considerar cualquier manifestación adicional que requiera una nueva Norma Internacional de Auditoría, siempre y cuando sea aplicable a la información financiera intermedia.]

Según nuestro mejor saber y entender, no han tenido lugar hechos posteriores a la fecha del balance y hasta la fecha de esta carta, que puedan requerir ajuste a, o información a revelar en, la información financiera intermedia antes mencionada.

_____

(Consejero Delegado o Director General)

_____

(Director Financiero)

Anexo 4

Ejemplos de informes de revisión de información financiera intermedia.

Conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel (ver apartado 43 (i))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas[1]. La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*.[2]Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no expresa la imagen fiel de (o "*no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales,*") la situación financiera de la entidad, a 31 de marzo de 20Xl, así como de sus resultados y sus flujos de efectivo para el periodo de tres meses terminado en dicha fecha, de conformidad con [marco de información financiera aplicable incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera aplicable cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera].

AUDITOR

Fecha

Dirección

---

[1] El auditor puede querer especificar la autoridad reguladora o equivalente ante la que se deposita la información financiera intermedia.

[2] En el caso de una revisión de información financiera histórica distinta de la información financiera intermedia esta frase debe sustituirse por la siguiente: “Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, que es aplicable a una revisión de información financiera histórica realizada por el auditor independiente de la entidad”. El resto del informe deberá ser adaptado según sea necesario en cada caso.

Otra información financiera intermedia (ver apartado 43 (j))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación [resumido] adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20Xl, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo [resumidos] relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha[3]. La dirección es responsable de la preparación y presentación de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*[4]*.* Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Conclusión

Basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

---

[3] Véase Nota 1.

[4] Véase Nota 2.

Anexo 5

Ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades por incumplimiento del marco de información financiera aplicable

Conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel (ver apartado 43 (i))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas[1]. La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*[2]. Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Basándonos en la información que nos ha proporcionado la dirección, la entidad ABC no ha incluido en el inmovilizado y en la deuda a largo plazo ciertas obligaciones por arrendamiento que consideramos debieran capitalizarse de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Esta información indica que si estas obligaciones por arrendamiento se capitalizaran al 31 de marzo de 20X1, el inmovilizado se incrementaría en $ __ y la deuda a largo plazo en $ __, y el resultado neto y el beneficio por acción correspondientes al periodo de tres meses terminado en dicha fecha se incrementarían (disminuirían) en $ __, $ __, $ __, y $__, respectivamente.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por la cuestión descrita en el párrafo anterior, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no expresa la imagen fiel de (o “*no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales,*”) la situación financiera de la entidad, a 31 de marzo de 20X1, así como de sus resultados y sus flujos de efectivo para el periodo de tres meses terminado en dicha fecha, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo la referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no

---

[1] Véase la Nota 1 del Anexo 4.

[2] Véase la Nota 2 del Anexo 4.

sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

Otra información financiera intermedia (ver apartado 43 (j))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación [resumido] adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20Xl, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo [resumidos] relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha[3]. La dirección es responsable de la preparación y presentación de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*[4]. Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Basándonos en la información que nos ha proporcionado la dirección, la entidad ABC no ha incluido en el inmovilizado y en la deuda a largo plazo ciertas obligaciones por arrendamiento que consideramos debieran capitalizarse de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Esta información indica que si estas obligaciones por arrendamiento se capitalizaran al 31 de marzo de 20X1, el inmovilizado se incrementaría en $ __ y la deuda a largo plazo en $ __, y el resultado neto y el beneficio por acción correspondientes al periodo de tres meses terminado en dicha fecha se incrementarían (disminuirían) en $ __, $ __, $ __, y $__, respectivamente.

Conclusión con salvedades

Basándonos en nuestra revisión, excepto por la cuestión descrita en el párrafo anterior, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no

---

[3] Véase la Nota 1 del Anexo 4.

[4] Véase la Nota 2 del Anexo 4.

sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

Anexo 6

Ejemplos de informes de revisión con una conclusión con salvedades por una limitación al alcance no impuesta por la dirección

Conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel (ver apartado 43 (i))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas[1]. La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Excepto por lo indicado en el párrafo siguiente, hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*[2]. Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Como resultado de un incendio en una sucursal en (fecha) que destruyó sus registros de cuentas a cobrar, no pudimos completar nuestra revisión de cuentas a cobrar por un total de $____, incluidos en la información financiera intermedia. La entidad está en proceso de reconstruir estos registros y tiene dudas acerca de si podrá soportar el importe señalado anteriormente y la correspondiente estimación para saldos incobrables. Si hubiera sido posible completar nuestra revisión de cuentas a cobrar, podrían haber llegado a nuestro conocimiento cuestiones que indicaran que pudieran ser necesarios ajustes a la información financiera intermedia.

Conclusión con salvedades

Excepto por los ajustes a la información financiera intermedia que pudieran derivarse de la situación descrita en el párrafo anterior, basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no expresa la imagen fiel de (o “*no presenta fielmente , en todos los aspectos materiales,*”) la situación financiera de la entidad, a 31 de marzo de 20X1, así como de sus resultados y sus flujos de efectivo para el periodo de tres meses terminado en dicha fecha, de conformidad con

---

[1] Véase la Nota 1 del Anexo 4.

[2] Véase la Nota 2 del Anexo 4.

(indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

Otra información financiera intermedia (ver apartado 43 (j))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación [resumido] adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20Xl, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo [resumidos] relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha[3]. La dirección es responsable de la preparación y presentación de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Excepto por lo indicado en el párrafo siguiente, hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*[4]. Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión con salvedades

Como resultado de un incendio en una sucursal en (fecha) que destruyó sus registros de cuentas a cobrar, no pudimos completar nuestra revisión de cuentas a cobrar por un total de $____, incluidos en la información financiera intermedia. La entidad está en proceso de reconstruir estos registros y tiene dudas acerca de si podrá soportar el importe señalado anteriormente y la correspondiente estimación para saldos incobrables. Si hubiera sido posible completar nuestra revisión de cuentas a cobrar, podrían haber llegado a nuestro conocimiento cuestiones que indicaran que pudieran ser necesarios ajustes a la información financiera intermedia.

Conclusión con salvedades

Excepto por los ajustes a la información financiera intermedia que pudieran derivarse de la situación descrita en el párrafo anterior, basándonos en nuestra revisión, no ha llegado a nuestro

[3] Véase la Nota 1 del Anexo 4.

[4] Véase la Nota 2 del Anexo 4.

conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la información financiera intermedia adjunta no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

Anexo 7

Ejemplos de informes de revisión con una conclusión desfavorable (adversa) por un incumplimiento del marco de información financiera aplicable

Conjunto completo de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con un marco de información financiera diseñado para lograr la presentación fiel (ver apartado 43 (i))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20X1, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas[1]. La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*[2]. Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)

Al inicio de este periodo, la dirección de la entidad dejó de consolidar los estados financieros de sus compañías dependientes, ya que considera que consolidar es inapropiado debido a la existencia de nuevos intereses minoritarios significativos. Esto no está de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de referencia de la información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera). De haberse preparado estados financieros consolidados, prácticamente todos los saldos de la información financiera intermedia habrían sido materialmente diferentes.

Conclusión desfavorable (adversa)

Nuestra revisión indica que, dado que la entidad no consolida su inversión en compañías dependientes, según se describe en el párrafo anterior, esta información financiera intermedia no expresa la imagen fiel de (o “*no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales*,”) la situación financiera de la entidad, a 31 de marzo de 20X1, y de los resultados de sus operaciones

---

[1] Véase la Nota 1 del Anexo 4.

[2] Véase la Nota 2 del Anexo 4.

y sus flujos de efectivo correspondientes al periodo de tres meses terminado en dicha fecha, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se usa no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

Otra información financiera intermedia (ver apartado 43 (j))

Informe de revisión de información financiera intermedia

(Destinatario correspondiente)

Introducción

Hemos revisado el balance de situación [resumido] adjunto de la entidad ABC, a 31 de marzo de 20Xl, y los correspondientes estados de resultados, cambios en el patrimonio neto y flujos de efectivo [resumidos] relativos al periodo de tres meses terminado en dicha fecha[3]. La dirección es responsable de la preparación y presentación de esta información financiera intermedia de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable). Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre esta información financiera intermedia basada en nuestra revisión.

Alcance de la revisión

Hemos llevado a cabo nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión 2410, *Revisión de información financiera intermedia realizada por el auditor independiente de la entidad*[4]. Una revisión de información financiera intermedia consiste en hacer indagaciones, principalmente ante las personas responsables de los asuntos financieros y contables, así como en aplicar procedimientos analíticos y otros procedimientos de revisión. Una revisión tiene un alcance sustancialmente menor que el de una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y, en consecuencia, no nos permite obtener una seguridad de que hayan llegado a nuestro conocimiento todas las cuestiones significativas que pudieran haberse identificado en una auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría.

Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)

Al inicio de este periodo, la dirección de la entidad dejó de consolidar los estados financieros de sus compañías dependientes, ya que considera que consolidar es inapropiado debido a la existencia de nuevos intereses minoritarios significativos. Esto no está de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo la referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera). De haberse preparado estados financieros consolidados, prácticamente todos los saldos de la información financiera intermedia habrían sido materialmente diferentes.

---

[3] Véase la Nota 1 del Anexo 4.

[4] Véase la Nota 2 del Anexo 4.

Conclusión desfavorable (adversa)

Nuestra revisión indica que, dado que la entidad no consolida su inversión en compañías dependientes, según se describe en el párrafo anterior, esta información financiera intermedia no está preparada, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (indicar el marco de información financiera aplicable, incluyendo una referencia a la jurisdicción o país de origen del marco de información financiera cuando el que se use no sean las Normas Internacionales de Información Financiera).

AUDITOR

Fecha

Dirección

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3000 (REVISADA)

ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LA AUDITORÍA O DE LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

(Aplicable a los informes de aseguramiento con fecha a partir del 15 de diciembre de 2015)

CONTENIDO

Apartado

Introducción 1–4

Alcance 5-8

Fecha de entrada en vigor 9

Objetivos 10-11

Definiciones 12–13

Requerimientos

Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA 14–19

Requerimientos de ética 20

Aceptación y continuidad 21–30

Control de calidad 31–36

Escepticismo profesional, juicio profesional y habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento 37–39

Planificación y realización del encargo 40–47

Obtención de evidencia 48–60

Hechos posteriores al cierre 61

Otra información 62

Descripción de los criterios aplicables 63

Formación de la conclusión de aseguramiento 64–66

Preparación del informe de aseguramiento 67–71

Conclusiones no modificadas y modificadas 72–77

Otras responsabilidades de comunicación 78

Documentación 79-83

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Introducción A1

Objetivos A2

Definiciones A3–A20

Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA A21-A29

Requerimientos de ética A30–A34

Aceptación y continuidad A35–A59

Control de calidad A60–A75

Escepticismo profesional y juicio profesional A76–A85

Planificación y realización del encargo A86–A108
Obtención de evidencia A109–A140
Hechos posteriores al cierre A141–A142
Otra información A143
Descripción de los criterios aplicable A144–A146
Formación de la conclusión de aseguramiento A147–A158
Preparación del informe de aseguramiento..... A159–A188
Conclusiones no modificadas y modificadas..... A189–A192
Otras responsabilidades de comunicación.....A193–199
Documentación..... A200–A207
Anexo: Funciones y responsabilidades

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica* debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

Introducción

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica que se tratan en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y en las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), respectivamente. (Ref: Apartados A21–A22)

2. Los encargos de aseguramiento incluyen tanto los encargos de constatación, en los que una parte distinta del profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, como los encargos consistentes en un informe directo, en los que el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. Esta NIEA contiene los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas específicos para encargos de constatación tanto de seguridad razonable como de seguridad limitada. Esta NIEA, adaptada y complementada según lo requieran las circunstancias del encargo, también se puede aplicar a encargos de seguridad razonable y de seguridad limitada consistente en un informe directo.

3. Esta NIEA está basada en las siguientes premisas:

   (a) Los miembros del equipo del encargo y el revisor de control de calidad del encargo (para aquellos encargos en los que se ha nombrado un revisor) están sujetos a las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Profesionales de la Contabilidad (Código de ética del IESBA) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes; y (Ref: Apartados A30–A34)

   (b) El profesional ejerciente que realiza el encargo es miembro de una firma que está sujeta a la NICC 1 [1] o a otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1. (Ref: Apartados A61–A66)

4. Se reconoce de manera generalizada que el control de calidad en las firmas que realizan encargos de aseguramiento y el cumplimiento de los principios de ética, así como de los requerimientos de independencia, son de interés público y forman parte integrante de los encargos de aseguramiento de alta calidad. Los profesionales de la contabilidad en ejercicio que prestan servicios en una firma están familiarizados con esos requerimientos. Si un profesional ejerciente competente distinto de un profesional de la contabilidad ejerciente elige manifestar que ha cumplido esta u otra NIEA, es importante que reconozca que esta NIEA incluye requerimientos que reflejan la premisa del apartado anterior.

Alcance

5. Esta NIEA cubre los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica descritos en el *Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento* (Marco de Aseguramiento) Cuando una NIEA específica es pertinente para la materia objeto de análisis de un determinado encargo, esa NIEA es de aplicación además de la presente NIEA. (Ref: Apartados A21–A22)

6. No todos los encargos realizados por profesionales ejercientes son encargos de aseguramiento. Otros encargos que se realizan con frecuencia que no son encargos de aseguramiento, según la definición del apartado 12(a) (y que, por lo tanto, no están cubiertos por esta NIEA) incluyen:

---

[1] 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*

(a) Encargos cubiertos por las Normas Internacionales de Servicios Relacionados (NISR), tal como encargos de procedimientos acordados y de compilación[2];

(b) La preparación de declaraciones de impuestos en las que no se exprese ninguna conclusión de aseguramiento; y

(c) encargos de consultoría (o de asesoría) tales como consultoría de gestión o asesoramiento fiscal. (Ref: Apartado A1)

7. Un encargo de aseguramiento realizado de conformidad con las NIEA puede ser parte de un encargo más amplio. En dichas circunstancias, las NIEA son aplicables solo a la parte del encargo de aseguramiento.

8. Los siguientes tipos de encargos, que pueden ser congruentes con la descripción del apartado 12(a), no se consideran encargos de aseguramiento a efectos de las NIEA:

(a) encargos para atestar en procesos legales sobre contabilidad, auditoría, fiscalidad u otras cuestiones y

(b) encargos que incluyen opiniones profesionales, puntos de vista o una redacción de los cuales un lector pudiera obtener un cierto grado de seguridad, si se cumplen todas las condiciones siguientes:

(i) dichas opiniones, puntos de vista o redacción son meramente secundarios con respecto al conjunto del encargo;

(ii) la utilización de cualquier informe escrito que se emita se restringe a los usuarios especificados en el informe;

(iii) el encargo no tiene como finalidad ser un encargo de aseguramiento según un acuerdo escrito con los usuarios especificados en el informe y

(iv) el encargo no se presenta como un encargo de aseguramiento en el informe del profesional de la contabilidad.

Fecha de entrada en vigor

9. Esta NIEA es aplicable a los encargos de aseguramiento cuando la fecha de emisión del informe de aseguramiento es a partir del 15 de diciembre de 2015.

Objetivos

10. En la realización de un encargo de aseguramiento, los objetivos del profesional ejerciente son:

(a) obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda, sobre si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material;

(b) expresar una conclusión sobre el resultado de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis, ya sea mediante un informe escrito con una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, y que describe la base de la conclusión; (Ref: Apartado A2) y

(c) comunicar los aspectos adicionales requeridos por esta NIEA o por cualquier otra NIEA aplicable.

11. En todos los casos en los que no se pueda obtener una seguridad razonable o limitada, según corresponda, y cuando, dadas las circunstancias, una conclusión con salvedades en el informe de aseguramiento no sea suficiente para informar a los usuarios a quienes se destina el informe, esta NIEA requiere que el profesional ejerciente deniegue la conclusión (se abstenga de concluir) o que renuncie al encargo (dimita), si las disposiciones legales o

---

[2] NISR 4400, *Encargos para aplicar procedimientos acordados a información financiera* y NISR 4410 (Revisada), *Encargos de compilación.*

reglamentarias aplicables así lo permiten.

Definiciones

12. A efectos de esta NIEA, y de otras NIEA, salvo que se indique lo contrario, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación. (Ref: Apartado A27)

(a) Encargo de aseguramiento – Encargo en el que un profesional ejerciente tiene como objetivo obtener evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, acerca de la información sobre la materia objeto de análisis (es decir, el resultado de la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios). Todo encargo de aseguramiento se clasifica atendiendo a dos dimensiones: (Ref: Apartado A3)

(i) Como encargo de seguridad razonable o como encargo de seguridad limitada:

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

b. Encargo de seguridad limitada – Encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente reduce el riesgo del encargo a un nivel aceptable, en función de las circunstancias, siendo su riesgo superior al de un encargo de seguridad razonable, como base para la expresión de una conclusión de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada son limitados en comparación con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable pero se planifican con el fin de obtener un grado de seguridad significativo según su juicio profesional. El grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe en relación con la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente. (Ref: Apartados A3–A7)

(ii) Como encargo de constatación o como encargo consistente en un informe directo: (Ref: Apartado A8)

a. Encargo de constatación – Encargo de aseguramiento en el que una parte distinta del profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. A menudo una parte distinta del profesional ejerciente también presenta la información sobre la materia objeto de análisis en un informe o en una declaración. En algunos casos, sin embargo, la información sobre la materia objeto de análisis también se puede presentar en el informe de aseguramiento. En un encargo de constatación, la conclusión del profesional ejerciente trata de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material. La conclusión del profesional ejerciente puede redactarse refiriéndose a: (Ref: Apartados A179, A181)

i. la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;

ii. la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
iii. una declaración realizada por la parte o por las partes apropiadas.

b. Encargo consistente en un informe directo – Encargo de aseguramiento en el que el profesional ejerciente mide o evalúa la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables y presenta la información sobre la materia objeto de análisis resultante como parte del informe de aseguramiento o como anexo al mismo. En un encargo consistente en un informe directo, la conclusión del profesional ejerciente se refiere al resultado que se ha obtenido de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios.

(b) Habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento – Habilidades y técnicas de planificación, obtención de evidencia, evaluación de evidencia, comunicación e información que muestra un profesional ejerciente que presta servicios de aseguramiento, distintas de la especialización en la materia subyacente objeto de análisis de cualquier encargo de aseguramiento específico o de su medida o evaluación. (Ref: Apartado A9)

(c) Criterios – Las referencias utilizadas para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis. Los "criterios aplicables" son los criterios utilizados en un encargo concreto. (Ref: Apartado A10)

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

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

(f) Riesgo del encargo – Riesgo de que el profesional ejerciente exprese una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A11–A14)

(g) Parte contratante – La parte o partes que contratan al profesional ejerciente para realizar el encargo de aseguramiento. (Ref: Apartado A15)

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

(i) Evidencia – Información utilizada por el profesional ejerciente para alcanzar su conclusión. La evidencia incluye tanto la información contenida en los correspondientes sistemas de información, en su caso, como otra información. A efectos de la NIEA: (Ref: Apartados A147–A153)

(i) La suficiencia de la evidencia es la medida cuantitativa de esta.

(ii) La adecuación de la evidencia es la medida cualitativa de esta.

(j) Firma – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica o cualquier otra entidad de profesionales ejercientes individuales. En su caso, el término “firma” se entenderá referido a su equivalente en el sector público.

(k) 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.

(l) Función de auditoría interna – Función de una entidad que realiza actividades de aseguramiento 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.

(m) Usuarios a quienes se destina el informe – Personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de aseguramiento. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento. (Ref: Apartados A16–A18, A37))

(n) Medidor o evaluador – La parte o partes que miden o evalúan la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios. El medidor o evaluador posee especialización en la materia subyacente objeto de análisis. (Ref: Apartados A37, A39)

(o) Incorrección – Diferencia entre la información sobre la materia objeto de análisis y la medida o evaluación adecuadas de la materia subyacente objeto de análisis de conformidad con los criterios. Las incorrecciones pueden ser intencionadas o no, cualitativas o cuantitativas e incluyen las omisiones.

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

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

(r) Profesional ejerciente – La persona o personas que realizan el encargo (normalmente el socio del encargo u otros miembros del equipo del encargo o, en su caso, la firma). Cuando esta NIEA establece expresamente que el socio del encargo ha de cumplir un requerimiento o que ha de asumir una responsabilidad, se utiliza el término “socio del encargo” en lugar de “profesional ejerciente”. (Ref: Apartado A37)

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

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

(u) Escepticismo profesional – Actitud que incluye una mentalidad inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles

incorrecciones y una valoración crítica de la evidencia.

(v) Parte responsable – La parte o partes responsables de la materia subyacente objeto de análisis. (Ref: Apartado A37)

(w) Riesgo de incorrección material – Riesgo de que la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales antes de la realización del encargo.

(x) Información sobre la materia objeto de análisis – El resultado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, es decir, la información que resulta de aplicar los criterios a la materia subyacente objeto de análisis. (Ref: Apartado A19)

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

13. A efectos de esta y de otras NIEA, la referencia a "la parte o partes apropiadas" debe entenderse como "la parte responsable, el medidor o evaluador o la parte contratante, según corresponda." (Ref: Apartados A20, A37)

Requerimientos

Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA

Cumplimiento de las normas aplicables al encargo

14. El profesional ejerciente cumplirá esta NIEA y cualquier NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis del encargo.

15. El profesional ejerciente no manifestará que ha cumplido con esta o cualquier otra NIEA salvo si ha cumplido con los requerimientos de esta NIEA y los de cualquier otra NIEA aplicable al encargo. (Ref: Apartados A21–A22, A171)

Texto de una NIEA

16. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de la NIEA, así como la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref: Apartados A23–A28)

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

17. Sujeto a lo establecido en el siguiente párrafo, el profesional ejerciente cumplirá cada requerimiento de esta NIEA y de cualquier NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis salvo si, en función de las circunstancias del encargo, el requerimiento no es aplicable porque incluye una condición y esta no se da. Los requerimientos que se aplican sólo a encargos de seguridad limitada o a encargos de seguridad razonable se muestran en columnas identificadas con la letra "L" (seguridad limitada) o "R" (seguridad razonable) a continuación del número del apartado. (Ref: Apartado A29)

18. En circunstancias excepcionales, el profesional ejerciente puede considerar necesario no cumplir un requerimiento aplicable de una NIEA. En dichas circunstancias, el profesional ejerciente aplicará procedimientos alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el profesional ejerciente no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas del encargo, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento.

Objetivo no alcanzado

19. Si no se puede alcanzar un objetivo de esta NIEA o de una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente evaluará si se requiere que exprese una conclusión modificada o renuncie al encargo (si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten). El hecho de no alcanzar un objetivo de una NIEA

aplicable constituye un hecho significativo que, de conformidad con el apartado 79 de esta NIEA, debe ser documentado.

Requerimientos de ética

20. El profesional ejerciente cumplirá las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A30–A34, A60)

Aceptación y continuidad

21. El socio del encargo deberá satisfacerse de que la firma ha aplicado los procedimientos adecuados en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento y determinará si las conclusiones alcanzadas al respecto son adecuadas.

22. El profesional ejerciente aceptará o continuará un encargo de aseguramiento sólo cuando: (Ref: Apartados A30–A34)

    (a) el profesional ejerciente no tiene motivos para pensar que los requerimientos de ética aplicables, incluidos los que se refieren a la independencia, no se cumplirán;

    (b) el profesional ejerciente está satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas (véase también el apartado 32); y

    (c) se ha acordado la base sobre la que se va a realizar el encargo mediante:

        (i) la determinación de que concurren ciertas condiciones previas para un encargo de aseguramiento (véanse también los apartados 24–26); y

        (ii) la confirmación de que existe una comprensión común por parte del profesional ejerciente y de la parte contratante acerca de los términos del encargo, así como las responsabilidades de informar por parte del profesional ejerciente.

23. Si el socio del encargo obtiene información que hubiese llevado a la firma a rechazar el encargo de haberse dispuesto de dicha información con anterioridad, el socio del encargo la comunicará a la firma con prontitud, con el fin de que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias.

Condiciones previas para el encargo de aseguramiento

24. Con el fin de determinar si concurren las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente, basándose en un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y de una discusión con la parte o partes apropiadas, comprobará si: (Ref: Apartados A35–A36)

    (a) las funciones y responsabilidades de las partes apropiadas son adecuadas teniendo en cuenta las circunstancias; y (Ref: Apartados A37–A39)

    (b) El encargo contiene todas las siguientes características:

        (i) La materia subyacente objeto de análisis es adecuada; (Ref: Apartados A40–A44)

        (ii) Los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis son adecuados en función de las circunstancias del encargo, además de reunir las siguientes características: (Ref: Apartados A45–A50)

            a. Relevancia.
            b. Integridad.
            c. Fiabilidad.

d. Neutralidad.
e. Comprensibilidad.

(iii) Los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis estarán disponibles para los usuarios a quienes se destina el informe; (Ref: Apartados A51–A52)

(iv) El profesional ejerciente espera poder obtener la evidencia necesaria para sustentar su conclusión; (Ref: Apartados A53–A55)

(v) la conclusión del profesional ejerciente, en la forma adecuada a un encargo de seguridad razonable o a un encargo de seguridad limitada, se reflejará en un informe escrito; y

(vi) un propósito racional incluyendo, en el caso de un encargo de seguridad limitada, que el profesional ejerciente espera poder obtener un grado de seguridad significativo. (Ref: Apartado A56)

25. Si no se dan las condiciones previas al encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente lo discutirá con la parte contratante. Si no se pueden realizar los cambios requeridos para que se cumplan las condiciones previas, el profesional ejerciente no aceptará el encargo propuesto salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Sin embargo, un encargo realizado en esas circunstancias no cumple con las NIEA. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de aseguramiento mención alguna de que el encargo se ha realizado de conformidad ni con esta ni con ninguna otra NIEA.

Limitación al alcance antes de la aceptación del encargo

26. Si la parte contratante incluye en la propuesta de los términos de un encargo de aseguramiento la imposición de una limitación al alcance del trabajo del profesional ejerciente de tal forma que considere que tendrá que denegar la conclusión (abstenerse de concluir) sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente no aceptará dicho encargo como encargo de aseguramiento, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. (Ref: Apartado A156(c))

Acuerdo de los términos del encargo

27. El profesional ejerciente acordará los términos del encargo con la parte contratante. Los términos del encargo acordados se describirán con suficiente detalle en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito, confirmación escrita o contenida en disposiciones legales o reglamentarias. (Ref: Apartados A57–A58)

28. En los encargos recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la parte contratante los términos existentes del encargo.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo

29. El profesional ejerciente no aceptará una modificación de los términos del encargo si no existe una justificación razonable para ello. Si dicho cambio se realiza, el profesional ejerciente no ignorará la evidencia que obtuvo antes del cambio. (Ref: Apartado A59)

Informe de aseguramiento prescrito por disposiciones legales o reglamentarias

30. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden establecer el formato o la redacción del informe de aseguramiento. En estas circunstancias, el profesional ejerciente evaluará:

(a) si los usuarios a quienes se destina el informe podrían interpretar erróneamente la conclusión de aseguramiento y

(b) en ese caso, si una explicación adicional en el informe de aseguramiento podría mitigar la posible interpretación errónea.

Si el profesional ejerciente concluye que una explicación adicional en el informe de aseguramiento no puede mitigar la posible interpretación errónea, no aceptará el encargo, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Un encargo realizado de conformidad con dichas disposiciones no cumple esta NIEA. En consecuencia, el profesional ejerciente no incluirá en el informe de aseguramiento mención alguna de que el encargo se ha realizado de conformidad ni con esta ni con ninguna otra NIEA (véase también el apartado 71).

Control de calidad

Características del socio del encargo

31. El socio del encargo:

(a) Será miembro de una firma que aplica la NICC 1, u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1; (Ref: Apartados A60–A66)

(b) tendrá competencia en habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, obtenidas mediante una extensa formación y aplicación práctica y (Ref: Apartado A60)

(c) tendrá la competencia suficiente en relación con la materia subyacente objeto de análisis y su medida o evaluación para asumir la responsabilidad de la conclusión de aseguramiento. (Ref: Apartados A67–A68)

Asignación del equipo

32. El socio del encargo: (Ref: Apartado A69)

(a) estará satisfecho de que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la competencia y capacidad adecuadas para: (Ref: Apartados A70–A71)

(i) realizar el encargo de conformidad con las normas y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

(ii) que se emita un informe de aseguramiento que sea adecuado en función de las circunstancias.

(b) Estará satisfecho de que el profesional ejerciente podrá participar en el trabajo de:

(i) un experto del profesional ejerciente cuando se vaya a utilizar el trabajo de ese experto; y Apartados A70–A71)

(ii) otro profesional ejerciente, que no forme parte del equipo del encargo, cuando se vaya a utilizar el trabajo de aseguramiento de ese profesional ejerciente, (Ref: Apartados A72–A73)

con la extensión suficiente para responsabilizarse de la conclusión de aseguramiento sobre la información relativa a la materia objeto de análisis.

Responsabilidades del socio del encargo

33. El socio del encargo se responsabilizará de la calidad global del encargo. Esto incluye responsabilizarse de que:

(a) se apliquen los procedimientos adecuados relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos;

(b) se planifique y realice el encargo (lo cual incluye una adecuada dirección y supervisión) de modo que se cumplan las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

(c) las revisiones se realicen de acuerdo con las políticas y procedimientos de revisión de la firma y se revise la documentación del encargo en la fecha del informe de aseguramiento o antes; (Ref: Apartado A74)

(d) se conserve una adecuada documentación del encargo para proporcionar evidencia de que el profesional ejerciente ha alcanzado sus objetivos y de que el encargo se realizó de conformidad con las NIEA y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

(e) el equipo del encargo realizó las consultas adecuadas sobre cuestiones complejas o controvertidas.

34. Durante todo el encargo, el socio del encargo mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones necesarias, en busca de evidencia de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo. Si, a través del sistema de control de calidad de la firma o por otros medios, llegasen a conocimiento del socio del encargo cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo, previa consulta a otros miembros de la firma, determinará las medidas adecuadas.

35. El socio del encargo tendrá en cuenta los resultados del proceso de seguimiento de la firma que figuren en la información más reciente distribuida por esta y, en su caso, por otras firmas miembros de la red y si las deficiencias indicadas en dicha información pueden afectar al encargo de aseguramiento.

Revisión de control de calidad del encargo

36. Para los encargos para los que sea requerida la revisión de control de calidad por las disposiciones legales o reglamentarias o la firma haya determinado que se requiere la revisión de control de calidad del encargo:

(a) el socio del encargo se responsabilizará de que se discutan las cuestiones significativas que surjan durante el encargo con el revisor de control de calidad y de que no se feche el informe de aseguramiento hasta la finalización de esa revisión; y

(b) 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 aseguramiento. Esta evaluación conllevará: (Ref: Apartado A75)

(i) la discusión de las cuestiones significativas con el socio del encargo;

(ii) la revisión de la información sobre la materia objeto de análisis y del informe de aseguramiento propuesto;

(iii) la revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas; y

(iv) la evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe de aseguramiento y la consideración de si el informe de aseguramiento propuesto es adecuado.

Escepticismo profesional, juicio profesional y habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento

37. El profesional ejerciente planificará y realizará el encargo con escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que tengan como resultado que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. (Ref: Apartados A76–A80)

38. El profesional ejerciente aplicará el juicio profesional a la planificación y realización del

encargo de aseguramiento, así como a la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos. (Ref: Apartados A81–A85)

39. El profesional ejerciente aplicará habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento como parte de un proceso repetitivo y sistemático.

Planificación y realización del encargo

Planificación

40. El profesional ejerciente planificará el encargo con el fin de que se realice de un modo eficaz, lo que incluye la determinación del alcance, momento de realización y dirección del encargo y de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos planificados cuya aplicación se requiere para que se alcance el objetivo del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A86–A89)

41. El profesional ejerciente determinará si los criterios son adecuados en función de las circunstancias del encargo, así como si presentan las características identificadas en el apartado 24(b)(ii).

42. Si después de que haya sido aceptado el encargo se descubre que no se cumple alguna de las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas y determinará:

    (a) si la cuestión se puede resolver de manera satisfactoria para el profesional ejerciente;

    (b) si es adecuado continuar con el encargo; y

    (c) si se debe comunicar la cuestión en el informe de aseguramiento y, en su caso, el modo en que se debe comunicar.

43. Si después de haber aceptado el encargo se descubre que alguno de los criterios o todos ellos no son adecuados o que la materia subyacente objeto de análisis no es adecuada para un encargo de aseguramiento, el profesional ejerciente considerará si renuncia al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. Si el profesional ejerciente continúa con el encargo, expresará una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) o denegará una conclusión (se abstendrá de concluir), según corresponda, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref: Apartados A90–A91)

Importancia relativa o materialidad

44. El profesional ejerciente tendrá en cuenta la importancia relativa: (Ref: Apartados A92–A100)

    (a) en la planificación y realización del encargo de aseguramiento, así como la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos; y

    (b) en la evaluación de si la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrección material.

Conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo

45. El profesional ejerciente realizará indagaciones ante la parte o las partes apropiadas en relación con:

    (a) si tienen conocimiento de alguna incorrección o incumplimiento intencionados de la normativa legal o reglamentaria que afecte a la información sobre la materia objeto de análisis, o de algún indicio o denuncia de tal incorrección o incumplimiento; (Ref: Apartados A101–A102)

    (b) si la parte responsable dispone de una función de auditoría interna y, de ser así, realizará indagaciones adicionales con el fin de obtener un conocimiento de las actividades y principales hallazgos de la función de auditoría interna con respecto a la

información sobre la materia objeto de análisis; y

(c) si la parte responsable ha recurrido a algún experto para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis.

Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
46L. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo suficientes para: (a) permitirle identificar las áreas en las que es probable que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales; y (b) proporcionarle, en consecuencia, una base para el diseño y la aplicación de procedimientos para tratar las áreas identificadas en el apartado 46L(a) y obtener una seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A101–A105, A108)	46R. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo suficientes para: (a) permitirle identificar y valorar los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis; y (b) proporcionarle, en consecuencia, una base para el diseño y la aplicación de procedimientos para responder a los riesgos valorados y obtener una seguridad razonable para sustentar la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A101–A104, A108)
47L. En la obtención de conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo de acuerdo con el apartado 46L, el profesional ejerciente tendrá en cuenta el proceso que se ha utilizado para preparar la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartado A107)	47R. En la obtención de conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, de acuerdo con el apartado 46R, el profesional ejerciente obtendrá conocimiento del control interno sobre la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis relevante para el encargo. Esto incluye la evaluación del diseño de los controles relevantes para el encargo y la determinación de si han sido implementados, mediante la aplicación de procedimientos además de las indagaciones ante el personal responsable de la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartado A106)

Obtención de evidencia

Consideración del riesgo y respuesta a los riesgos

Seguridad limitada	Seguridad razonable
48L. Sobre la base de su conocimiento (véase apartado 46L), el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A109–A113) (a) identificará las áreas en las que es probable que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales y (b) diseñará y aplicará procedimientos para tratar las áreas identificadas en el apartado 48L(a) y obtener una seguridad limitada para sustentar la conclusión del profesional ejerciente.	48R. Sobre la base de su conocimiento (véase apartado 46R), el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A109–A111) (a) identificará y valorará los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis; y (b) diseñará y aplicará procedimientos para responder a los riesgos valorados y obtener una seguridad razonable para sustentar la conclusión del profesional ejerciente. Además de cualquier otro procedimiento sobre la información sobre la materia objeto de análisis que sea adecuado en función de las circunstancias del encargo, los procedimientos del profesional ejerciente incluirán la obtención de evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes relativos a la información sobre la materia objeto de análisis cuando: (i) la valoración por el profesional ejerciente de los riesgos de incorrección material incorpora una previsión de que los controles sobre el proceso operan eficazmente o (ii) los procedimientos que no sean pruebas de controles no pueden proporcionar por sí solos evidencia suficiente y adecuada.
Determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada 49L. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión o cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener	Revisión de la valoración del riesgo en un encargo de seguridad razonable 49R. La valoración de los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis puede variar en el transcurso del encargo, a medida que se obtiene evidencia adicional. Cuando el profesional ejerciente haya obtenido evidencia incongruente con la

Seguridad limitada	Seguridad razonable
incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional hasta permitirle: (Ref: Apartados A113–A118) (a) concluir que no es probable que la cuestión sea causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales o (b) determinar que, debido a esa cuestión o cuestiones, la información sobre la materia el objeto de análisis contiene una incorrección material.	evidencia sobre la que basó inicialmente la valoración de los riesgos de incorrección material, revisará la valoración y modificará, en consecuencia, los procedimientos que hubiera planificado. (Ref: Apartado A113)

50. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos, el profesional ejerciente considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia. Si:

    (a) la evidencia obtenida de una fuente es incongruente con la que se ha obtenido de otra fuente o

    (b) el profesional ejerciente tiene dudas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia,

    el profesional ejerciente determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos que sean necesarias para resolver la cuestión y considerará, en su caso, el efecto de esta sobre otros aspectos del encargo.

51. El profesional ejerciente acumulará las incorrecciones identificadas y no corregidas durante la ejecución del encargo, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref: Apartados A119–A120)

Trabajo realizado por un experto del profesional ejerciente

52. Cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A121–A125)

    (a) evaluará si el experto tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del profesional ejerciente. En el caso de un experto externo del profesional ejerciente, 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 A126–A129)

    (b) obtendrá conocimiento suficiente en el campo de especialización del experto del profesional ejerciente (Ref: Apartados A130–A131)

    (c) acordará con el experto del profesional ejerciente la naturaleza, alcance y objetivos del trabajo del experto; y (Ref: Apartados A132–A133)

    (d) evaluará lo adecuado del trabajo del experto para los fines del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A134–A135)

Trabajo realizado por otro profesional ejerciente, por el experto de una parte responsable o del medidor o evaluador o por un auditor interno (Ref: Apartado A136)

53. Cuando se va a utilizar el trabajo de otro profesional ejerciente, el profesional ejerciente evaluará si dicho trabajo es adecuado para sus propósitos.

54. Si la información a utilizar como evidencia se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de una parte responsable o de un medidor o evaluador, el profesional ejerciente, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para sus fines:

    (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto;

    (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto y

    (c) evaluará lo adecuado del trabajo de dicho experto como evidencia.

55. Si el profesional ejerciente prevé utilizar el trabajo de la función de auditoría interna, evaluará lo siguiente:

    (a) el grado en que el estatus de la función de auditoría interna en la organización y las políticas y procedimientos pertinentes sustentan la objetividad de los auditores internos;

    (b) el grado de competencia de la función de auditoría interna;

    (c) si la función de auditoría interna aplica un enfoque sistemático y disciplinado, así como un control de calidad; y

    (d) si el trabajo de la función de auditoría interna es adecuado para los fines del encargo.

Manifestaciones escritas

56. El profesional ejerciente solicitará a la parte o partes apropiadas una manifestación escrita:

    (a) De que han proporcionado al profesional ejerciente toda la información que la parte o partes apropiadas conocen que sea relevante para el encargo. (Ref: Apartados A54–A55 y A137–A139)

    (b) Confirmación de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables, así como que todas las cuestiones relevantes se reflejan en la información sobre la materia objeto de análisis.

57. Si, además de dichas manifestaciones requeridas, el profesional ejerciente determina que es necesario obtener una o más manifestaciones escritas para fundamentar otra evidencia relevante para la información sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente las solicitará.

58. Cuando las manifestaciones escritas se relacionan con cuestiones que son materiales con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis, el profesional ejerciente:

    (a) evaluará su razonabilidad y su congruencia con otra evidencia obtenida, así como con otras manifestaciones (escritas o verbales); y

    (b) considerará si es de esperar que los que realizan las manifestaciones estén bien informados sobre esas cuestiones.

59. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de aseguramiento.

Manifestaciones escritas solicitadas que no se proporcionan o no son fiables

60. Si no se le proporcionan una o varias manifestaciones escritas o el profesional ejerciente concluye que existen reservas suficientes en relación con la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de los que proporcionan las manifestaciones escritas, o que estas no son fiables por algún otro motivo, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A140)

(a) discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas;

(b) evaluará de nuevo la integridad de aquellos a quienes se solicitaron las manifestaciones o las proporcionaron y evaluará el efecto que esto pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones (verbales o escritas) y sobre la evidencia en general; y

(c) adoptará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la conclusión en el informe de aseguramiento.

Hechos posteriores al cierre

61. Cuando sea aplicable al encargo, el profesional ejerciente considerará el efecto de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de aseguramiento relativos a la información sobre la materia objeto de análisis y sobre el informe y responderá de manera adecuada a los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe que, de haber sido conocidos por él en la fecha de su informe, pudieran haberle llevado a rectificarlo. La extensión con la que tome en consideración los hechos posteriores depende del potencial de esos acontecimientos para afectar a la información sobre la materia objeto de análisis y para afectar a lo adecuado de la conclusión del profesional ejerciente. El profesional ejerciente no tiene responsabilidad de aplicar ningún procedimiento con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis después de la fecha del informe de aseguramiento. (Ref: Apartados A141–A142)

Otra información

62. Cuando los documentos que contienen la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento sobre ella incluyen otra información, el profesional ejerciente estudiará esa otra información con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre esta y, si al estudiar esa otra información, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A143)

(a) identifica una incongruencia material entre esa otra información y la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre ella;

(b) llega a su conocimiento una incorrección material en la descripción de un hecho en esa otra información que no guarda relación con las cuestiones cubiertas por la información sobre la materia objeto de análisis o el informe de aseguramiento sobre ella,

el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas y adoptará cualquier medida adicional según corresponda.

Descripción de los criterios aplicables

63. El profesional ejerciente evaluará si la información sobre la materia objeto de análisis se refiere a o describe adecuadamente los criterios aplicables. (Ref: Apartados A144–A146)

Formación de la conclusión de aseguramiento

64. El profesional ejerciente evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida en el contexto del encargo y, si resulta necesario en función de las circunstancias, intentará obtener evidencia adicional. El profesional ejerciente considerará toda la evidencia pertinente, independientemente de si parece corroborar o contradecir la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables. Si al profesional ejerciente le resulta imposible obtener evidencia adicional necesaria, considerará las implicaciones en su conclusión según el apartado 65. (Ref: Apartados A147–A153)

65. El profesional ejerciente llegará a una conclusión sobre si la información sobre la materia

objeto de análisis está libre de incorrecciones materiales. Para llegar a esa conclusión, el profesional ejerciente considerará su conclusión según el apartado 64 en relación con la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida y una evaluación sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, ya sea individualmente o de forma agregada. (Ref: Apartados A3 y A154–A155)

66. Si el profesional ejerciente no ha podido obtener evidencia suficiente y adecuada, existe una limitación al alcance y expresará una conclusión con salvedades, denegará la conclusión (se abstendrá de concluir) o renunciará al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten. (Ref: Apartados A156–A158)

Preparación del informe de aseguramiento

67. El informe de aseguramiento será un informe escrito y expresará claramente la conclusión del profesional ejerciente acerca de la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartados A2, A159–A161)

68. La conclusión del profesional ejerciente se distinguirá claramente de la información o de las explicaciones que no afectan a su conclusión, así como de cualquier párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, relativos a determinados aspectos de los encargos, recomendaciones u otra información incluida en el informe de aseguramiento. La redacción utilizada dejará claro que un párrafo de énfasis, párrafo sobre otras cuestiones, hallazgos, recomendaciones u otra información no intentan desviar la atención de la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartados A159–A161)

Contenido del informe de aseguramiento

69. El informe de aseguramiento incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación:

    (a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente. (Ref: Apartado A162)

    (b) Un destinatario. (Ref: Apartado A163)

    (c) Identificación o descripción del grado de seguridad que ha obtenido el profesional ejerciente, la información sobre la materia objeto de análisis y, en su caso, la materia subyacente objeto de análisis. Cuando la conclusión del profesional ejerciente se exprese haciendo referencia a una declaración de la parte o de las partes apropiadas, esa declaración se adjuntará al informe de aseguramiento, se reproducirá en el informe de aseguramiento o se hará referencia en él a una fuente que esté disponible para los usuarios a quienes se destina el informe. (Ref: Apartado A164)

    (d) Identificación de los criterios aplicables. (Ref: Apartado A165)

    (e) Si es adecuado, una descripción de cualquier limitación inherente significativa relacionada con la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables. (Ref: Apartado A166)

    (f) Cuando los criterios aplicables tienen un propósito específico, una declaración que alerte a los lectores de este hecho y, como resultado, de que la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad. (Ref: Apartados A167–A168)

    (g) Una declaración que identifique a la parte responsable y, en su caso al medidor o evaluador, y describa sus responsabilidades y las responsabilidades del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A169)

    (h) Una declaración de que el encargo se realizó de conformidad con esta NIEA o, si hay una NIEA específica para la materia objeto de análisis, con dicha NIEA. (Ref: Apartados A170–A171)

    (i) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica

la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. (Ref: Apartado A172)

(j) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento. (Ref: Apartado A173)

(k) Un resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del profesional ejerciente. En el caso de un encargo de seguridad limitada, el conocimiento de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender la conclusión del profesional ejerciente. En un encargo de seguridad limitada, el resumen del trabajo realizado indicará que:

  (i) los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que la de un encargo de seguridad razonable; y

  (ii) en consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable. (Ref: Apartados A6, A174–A178)

(l) La conclusión del profesional ejerciente: (Ref: Apartados A2, A179–A181)

  (i) Si es adecuado, la conclusión informará a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se debe leer la conclusión del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A180)

  (ii) En un encargo de seguridad razonable, la conclusión se expresará de forma positiva. (Ref: Apartado A179)

  (iii) En un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresará de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. (Ref: Apartado A181)

  (iv) La conclusión en (ii) o (iii) se redactará utilizando los términos adecuados a la materia subyacente objeto de análisis y a los criterios aplicables en función de las circunstancias del encargo y se redactará refiriéndose a: (Ref: Apartado A182)

    a. la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;
    b. la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o
    c. una declaración realizada por la parte o por las partes apropiadas.

  (v) Cuando el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá:

    a. una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones

que originan la modificación y

b. una sección que contenga la conclusión modificada del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A183)

(m) La firma del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A184)

(n) La fecha del informe de aseguramiento. La fecha del informe de aseguramiento no será anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia en la que basar su conclusión, así como evidencia de que las personas con autoridad reconocida han afirmado que se han responsabilizado de la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartado A185)

(o) La localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

Referencia al experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento

70. Si el profesional ejerciente se refiere al trabajo de un experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento, la redacción de ese informe no dará a entender que la participación de dicho experto reduce la responsabilidad del profesional ejerciente sobre la conclusión que se expresa en ese informe. (Ref: Apartados A186–A188)

Informe de aseguramiento prescrito por disposiciones legales o reglamentarias

71. Si las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción concreta imponen un determinado formato o redacción para el informe de aseguramiento, este informe se referirá a esta o a otras NIEA sólo si incluye, como mínimo, todos los elementos identificados en el apartado 69.

Conclusiones no modificadas y modificadas

72. El profesional ejerciente expresará una conclusión no modificada cuando concluya:

(a) En el caso de un encargo de seguridad razonable, que la información sobre la materia objeto de análisis ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o

(b) en el caso de un encargo de seguridad limitada que, basándose en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente ninguna cuestión que le lleve a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis no se ha preparado de conformidad con los criterios aplicables.

73. Si el profesional ejerciente considera necesario:

(a) llamar la atención de los usuarios a quienes se destina el informe sobre una cuestión presentada o revelada en la información sobre la materia objeto de análisis que, a juicio del profesional ejerciente, es de tal importancia que es fundamental para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la información sobre la materia objeto de análisis (un párrafo de énfasis) o

(b) comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la información sobre la materia objeto de análisis que, a juicio del profesional ejerciente, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan el encargo, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe de aseguramiento (un párrafo sobre otras cuestiones),

y no lo prohíben las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional ejerciente lo hará en un párrafo en el informe de aseguramiento, con un título adecuado que indique claramente que el profesional ejerciente no expresa una conclusión modificada en relación con la cuestión. En el caso de un párrafo de énfasis, dicho párrafo sólo se referirá a información presentada o revelada en la información sobre la materia objeto de análisis.

74. El profesional ejerciente expresará una conclusión modificada en las siguientes

circunstancias:

(a) cuando, a juicio del profesional ejerciente, existe una limitación al alcance y el efecto de la cuestión podría ser material (véase el apartado 66). En esos casos, el profesional ejerciente expresará una conclusión con salvedades o una denegación (abstención) de conclusión.

(b) Cuando, a juicio del profesional ejerciente, la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. En esos casos, el profesional ejerciente expresará una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa). (Ref: Apartado A191)

75. El profesional ejerciente expresará una conclusión con salvedades cuando, a juicio del profesional ejerciente, el efecto, o los posibles efectos, de una cuestión no sean tan materiales o generalizados como para requerir una conclusión desfavorable (adversa) o una denegación (abstención) de conclusión. Una conclusión con salvedades se expresará como “excepto por” los efectos, o posibles efectos, de la cuestión a la que se refiere la salvedad. (Ref: Apartados A189–A190)

76. Si el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada debido a una limitación al alcance, pero también tiene conocimiento de una o más cuestiones que son causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, el profesional ejerciente incluirá en el informe de aseguramiento una descripción clara tanto de la limitación al alcance como de la cuestión o cuestiones que son causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales.

77. Cuando una declaración de la parte o de las partes apropiadas ha identificado y descrito adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales, el profesional ejerciente:

(a) expresará una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) redactada en los términos de la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables o

(b) si los términos del encargo requieren de manera específica que la conclusión se redacte refiriéndose a una declaración de la parte o de las partes apropiadas, expresará una conclusión no modificada, pero incluirá en el informe de aseguramiento un párrafo de énfasis que se refiera a la declaración de la parte o de las partes apropiadas que identifica y describe adecuadamente que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. (Ref: Apartado A192)

Otras responsabilidades de comunicación

78. El profesional ejerciente considerará si, de conformidad con los términos del encargo o con otras circunstancias del encargo, ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que deba ser comunicada a la parte responsable, al medidor o evaluador, a la parte contratante, a los responsables del gobierno de la entidad o a otros. (Ref: Apartados A193–A199)

Documentación

79. El profesional ejerciente preparará oportunamente documentación del encargo que proporcione un registro de los fundamentos del informe de aseguramiento, que sea suficiente y adecuada para permitir que un profesional ejerciente experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda: (Ref: Apartados A200–A204)

(a) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con las NIEA aplicables y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

(b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida y

(c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas sobre ellas y los juicios profesionales significativos aplicados

para alcanzar dichas conclusiones.

80. Si el profesional ejerciente identifica información incongruente con su conclusión final con respecto a una cuestión significativa, el profesional ejerciente documentará el modo en que trató dicha incongruencia.

81. El profesional ejerciente reunirá la documentación del encargo en un archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final oportunamente después de la fecha del informe de aseguramiento. (Ref: Apartados A205–A206)

82. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, el profesional ejerciente no eliminará ni descartará documentación del encargo, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref: Apartado A207)

83. Cuando el profesional ejerciente considere necesario modificar la documentación existente del encargo o agregar nueva documentación después de que la compilación del archivo final del encargo ha sido finalizada, el profesional ejerciente, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o agregados, documentará:

    (a) los motivos específicos de las modificaciones o incorporaciones y

    (b) la fecha en que se realizó y las personas que las hicieron y revisaron.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Introducción (Ref: Apartado 6)

A1. En un encargo de consultoría, el profesional ejerciente utiliza habilidades técnicas, formación, observaciones, experiencias y conocimiento. Los encargos de consultoría implican un proceso analítico que, por lo general, supone una combinación de actividades relativas a: establecimiento de objetivos, detección de hechos, definición de problemas u oportunidades, evaluación de alternativas, desarrollo de recomendaciones, así como acciones a tomar, comunicación de resultados y, en ocasiones, implementación y seguimiento. Los informes (si son emitidos) generalmente se escriben en un estilo narrativo (o “informe largo”). Por lo general el trabajo realizado es únicamente para el uso y beneficio del cliente. La naturaleza y el alcance del trabajo se determinan por acuerdo entre el profesional ejerciente y el cliente. Un servicio que cumpla la definición de encargo de aseguramiento no es un encargo de consultoría sino un encargo de aseguramiento.

Objetivos

Encargos en los que la información sobre la materia objeto de análisis está compuesta por varios aspectos (Ref: Apartados 10, 65, 69(l))

A2. En el caso de que la información sobre la materia objeto de análisis esté compuesta por varios aspectos, se pueden dar conclusiones separadas para cada uno de ellos. No es necesario que todas esas conclusiones separadas se refieran al mismo grado de seguridad. Por el contrario, cada conclusión se expresa en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada. Cuando se dan conclusiones separadas, las menciones en esta NIEA a la conclusión en el informe de aseguramiento se refieren a cada conclusión.

Definiciones

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos en encargos de seguridad limitada y de seguridad razonable (Ref: Apartado 12(a)(i))

A3. Dado que el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es menor que en un encargo de seguridad razonable, los procedimientos aplicados en un

encargo de seguridad limitada difieren en cuanto a su naturaleza y momento de realización de los que se aplican en un encargo de seguridad razonable y su extensión es menor. Las principales diferencias entre los procedimientos para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada son, entre otras:

(a) Es probable que difiera el énfasis que se pone en la naturaleza de varios procedimientos como fuente de evidencia, según las circunstancias del encargo. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede juzgar que sería adecuado en las circunstancias de un encargo de seguridad limitada específico, poner un énfasis relativamente mayor en las indagaciones ante el personal de la entidad y los procedimientos analíticos y un énfasis relativamente menor en las pruebas de controles y la obtención de evidencia de fuentes externas, que lo que sería para un encargo de seguridad razonable.

(b) En un encargo de seguridad limitada el profesional ejerciente puede:

- seleccionar menos elementos para su examen o
- aplicar menos procedimientos (por ejemplo, aplicar sólo procedimientos analíticos cuando, en un encargo de seguridad razonable, se aplicarían tanto procedimientos analíticos como otros procedimientos).

(c) En un encargo de seguridad razonable, los procedimientos analíticos aplicados para responder al riesgo del encargo implican el desarrollo de expectativas suficientemente precisas como para identificar incorrecciones materiales. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos analíticos se pueden diseñar con el fin de sustentar las expectativas relacionadas con la dirección de las tendencias, las relaciones y los ratios en lugar de identificar incorrecciones con el grado de precisión esperado en un encargo de seguridad razonable.

(d) Además, cuando se identifican fluctuaciones, relaciones o diferencias significativas, en un encargo de seguridad limitada se puede obtener evidencia adecuada mediante indagaciones y considerando las respuestas recibidas teniendo en cuenta circunstancias del encargo conocidas.

(e) Adicionalmente, cuando aplica procedimientos de revisión analítica en un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente puede, por ejemplo, utilizar datos con un mayor grado de agregación, como datos trimestrales en vez de datos mensuales o utilizar datos que no han sido sometidos a procedimientos separados para probar su fiabilidad con la misma extensión que se haría en un encargo de seguridad razonable.

Un grado de seguridad significativo (Ref: Apartados 12(a)(i)(b), 47L)

A4. El grado de seguridad que el profesional ejerciente prevé obtener, por lo general, no es cuantificable y el hecho de que sea significativo es una cuestión que el profesional ejerciente debe determinar aplicando su juicio profesional en función de las circunstancias del encargo. En un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente aplica procedimientos que son limitados en comparación con los que son necesarios en un encargo de seguridad razonable pero, no obstante, se planifican para obtener un grado de seguridad que sea significativo. El grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente es significativo si puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis en un grado que sea claramente más que intrascendente (véanse también los apartados A16-A18).

A5. Considerando toda la gama de encargos de seguridad limitada, lo que se entiende por seguridad significativa puede variar desde una seguridad que puede incrementar la confianza de los usuarios a quienes se destina el informe con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis en un grado algo mayor que claramente más que intrascendente hasta un grado justo por debajo de una seguridad razonable. Lo que se considera significativo en un determinado encargo representa un juicio dentro de ese rango

que depende de las circunstancias del encargo, incluyendo las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto, los criterios y la materia subyacente objeto de análisis del encargo.

A6. Puesto que el grado de seguridad que obtiene el profesional ejerciente en un encargo de seguridad limitada varía, el informe del profesional ejerciente contiene un resumen informativo de los procedimientos aplicados, ya que se reconoce que la posibilidad de evaluar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender la conclusión del profesional ejerciente (véanse los apartados 69(k) y A 174-A178).

A7. Algunos de los factores que pueden ser pertinentes para la determinación de lo que constituye una seguridad significativa en un encargo concreto son, por ejemplo:

- Las características de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios, y si hay alguna NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis.
- Instrucciones u otras indicaciones de la parte contratante sobre la naturaleza de la seguridad que dicha parte intenta que el profesional ejerciente alcance. Por ejemplo, los términos del encargo pueden estipular determinados procedimientos que la parte contratante considera necesarios o determinados aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis en los que la parte contratante desearía que el profesional ejerciente enfocara procedimientos. No obstante, el profesional ejerciente puede considerar que son necesarios otros procedimientos con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada para lograr una seguridad significativa.
- Prácticas generalmente aceptadas, si las hay, relativas a encargos de aseguramiento para la información sobre la materia objeto de análisis, o para información sobre la materia objeto de análisis similar o relacionada.
- Las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. Por lo general, cuanto mayores sean las consecuencias para los usuarios a quienes se destina el informe de recibir una conclusión inadecuada cuando la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales, mayor será el grado de seguridad requerido para que les resulte significativo. Por ejemplo, en algunos casos, la consecuencia para los usuarios a quienes se destina el informe de recibir una conclusión inadecuada puede ser tan importante que resulta necesario un encargo de seguridad razonable para que el profesional ejerciente obtenga un grado de seguridad que resulte significativo en esas circunstancias.
- La expectativa de los usuarios a quienes se destina el informe de que el profesional ejerciente formulará la conclusión de seguridad limitada relativa a la información sobre la materia objeto de análisis en un plazo corto de tiempo y con un coste reducido.

Ejemplos de informes de constatación (Ref: Apartado 12(a)(ii)(a))

A8. Como ejemplos de encargos que se pueden realizar de conformidad con esta NIEA están:

(a) Sostenibilidad – Un encargo de sostenibilidad implica la obtención de un grado de seguridad sobre un informe preparado por la dirección o por un experto de la dirección (el medidor o evaluador) sobre la sostenibilidad del resultado de la entidad.

(b) Cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias – Un encargo sobre el cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias implica obtener un grado de seguridad sobre una declaración hecha por otra parte (el medidor o evaluador) del cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

(c) Relación calidad precio – Un encargo sobre la relación calidad precio implica obtener un grado de seguridad sobre una medida o evaluación de la relación calidad precio hecha por otra parte (el medidor o evaluador).

Habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento (Ref: Apartado 12(b))

A9. Las habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento incluyen:

- la aplicación de escepticismo profesional y de juicio profesional;
- la planificación y realización de un encargo de aseguramiento así como obtención y evaluación de evidencia;
- la obtención de conocimiento de los sistemas de información y de la función y limitaciones del control interno;
- la vinculación del análisis de la importancia relativa y de los riesgos del encargo con la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos;
- la aplicación de los procedimientos que resulten adecuados para el encargo (los cuales pueden incluir indagación, inspección, recálculo, reejecución, observación, confirmación y procedimientos analíticos); y
- las prácticas de documentación sistemática y habilidades para la redacción de informes de aseguramiento.

Criterios (Ref: Apartado 12(c), Anexo)

A10. En el ejercicio del juicio profesional, para que la medida o evaluación de una materia subyacente objeto de análisis sea razonablemente congruente se requiere la aplicación de criterios adecuados. Sin un marco de referencia proporcionado por unos criterios adecuados, cualquier conclusión queda abierta a la interpretación individual y a malentendidos. Lo adecuado de los criterios depende del contexto, es decir, se determina en el contexto de las circunstancias del encargo. Incluso para la misma materia subyacente objeto de análisis pueden existir distintos criterios, los cuales producirán diferentes medidas o evaluaciones Por ejemplo, un medidor o evaluador puede seleccionar, como uno de los criterios cuando la materia subyacente objeto de análisis sea la satisfacción de los clientes, el número de quejas de clientes resueltas de modo satisfactorio confirmado por el cliente; otro medidor o evaluador puede seleccionar el número de repeticiones de compras en los tres meses siguientes a la compra inicial. Lo adecuado de los criterios no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si los criterios no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco son adecuados para un encargo de seguridad limitada y viceversa. Unos criterios adecuados incluyen, si es necesario, criterios para la presentación y revelación de información.

Riesgo del encargo (Ref: Apartado 12(f))

A11. El riesgo del encargo no se refiere ni incluye el riesgo de la actividad del profesional ejerciente, como pérdidas por litigios, publicidad desfavorable u otros hechos que puedan surgir relacionados con determinada información sobre la materia objeto de análisis.

A12. En general, el riesgo del encargo puede ser representado por los siguientes componentes, aunque no todos estarán necesariamente presentes o serán significativos en todos los encargos de aseguramiento:

(a) Riesgos en los que no influye directamente el profesional ejerciente, los cuales, a su vez, consisten en:

(i) la susceptibilidad de la información sobre la materia objeto de análisis a una incorrección material antes de tener en cuenta los posibles controles correspondientes aplicados por la parte o partes apropiadas (riesgo inherente); y

(ii) el riesgo de que una incorrección material que exista en la información sobre la materia objeto de análisis no sea prevenida o detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la parte o partes apropiadas

(riesgo de control); y

(b) riesgo en el que influye directamente el profesional ejerciente, que es el riesgo de que los procedimientos aplicados por el profesional ejerciente no detecten la existencia de una incorrección material (riesgo de detección).

A13. El grado en el que cada uno de estos componentes es relevante para el encargo se ve afectado por las circunstancias del encargo, en especial:

- La naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, el concepto de riesgo de control puede ser de mayor utilidad cuando la materia subyacente objeto de análisis está relacionada con la preparación de información sobre los resultados de una entidad que cuando se refiere a información sobre la eficacia de un control o la existencia de un estado físico.
- Si se está realizando un encargo de seguridad razonable o de seguridad limitada. Por ejemplo, en encargos de seguridad limitada el profesional ejerciente puede a menudo decidir obtener evidencia a través de medios distintos a la prueba de controles, en cuyo caso la consideración del riesgo de control puede ser menos pertinente que en un encargo de seguridad razonable referente a la misma información sobre la materia objeto de análisis.

La consideración de riesgos es una cuestión de juicio profesional, más que una cuestión que pueda medirse con precisión.

A14. Reducir el riesgo de un encargo a cero es muy raramente alcanzable o práctico, teniendo en cuenta la relación coste-beneficio y, en consecuencia, "seguridad razonable" es menos que seguridad absoluta debido a factores como los siguientes:

- La utilización de pruebas selectivas.
- Las limitaciones inherentes al control interno.
- El hecho de que mucha de la evidencia que está al alcance del profesional ejerciente es más convincente que concluyente.
- El uso de juicio profesional en la obtención y en la evaluación de evidencia y en la formación de conclusiones basadas en dicha evidencia.
- En algunos casos, las características de la materia subyacente objeto de análisis cuando se evalúa o se mide sobre la base de ciertos criterios.

La parte contratante (Ref: Apartado 12(g), Anexo)

A15. Según las circunstancias, la parte contratante puede ser la dirección o los responsables del gobierno de la parte responsable, el poder legislativo, los usuarios a quienes se destina el informe, el medidor o evaluador, o un tercero o terceros distintos.

Usuarios a quienes se destina el informe (Ref: Apartado 12(m), Anexo)

A16. En algunos casos pueden existir usuarios a quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de aseguramiento. Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando un gran número de personas tiene acceso a él. En estos casos y, en especial, cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses en la materia subyacente objeto de análisis, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a los principales interesados con intereses significativos y comunes. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden ser identificados de diferentes maneras, por ejemplo, por acuerdo entre el profesional ejerciente y la parte responsable o la contratante, o por disposiciones legales o reglamentarias.

A17. Los usuarios a quienes se destina el informe o sus representantes pueden participar directamente con el profesional ejerciente y con la parte responsable (y con la parte

contratante si es diferente) en la determinación de los requisitos del encargo. Sin embargo, con independencia de la participación de terceros, y a diferencia de un encargo de procedimientos acordados (que implica informar sobre hallazgos basándose en los procedimientos acordados con la parte contratante y con cualquier tercero apropiado, más que emitir una conclusión):

(a) El profesional ejerciente es responsable de la determinación de la naturaleza, del momento de realización y de la extensión de los procedimientos; y

(b) El profesional ejerciente puede tener que aplicar procedimientos adicionales si llega a su conocimiento información que difiere significativamente de la información en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados (véanse los apartados A116–A118).

A18. En algunos casos, los usuarios a quienes se destina el informe (por ejemplo, bancos y reguladores) obligan o solicitan a la parte o partes apropiadas que tomen las medidas necesarias para que se efectúe un encargo de aseguramiento con un fin específico. Cuando determinados encargos utilizan criterios diseñados con un fin específico, el apartado 69(f) requiere que se haga una declaración alertando a los lectores de este hecho. Además, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Según las circunstancias del encargo, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de aseguramiento (véanse los apartados A167-A168).

Información sobre la materia objeto de análisis (Ref: Apartado 12(x), Anexo)

A19. En algunos casos, la información sobre la materia objeto de análisis puede consistir en una declaración que evalúa un aspecto de un proceso o del resultado o cumplimiento, en relación con los criterios. Por ejemplo, "el control interno de ABC funcionó de manera eficaz de acuerdo con los criterios XYZ durante el periodo..." o "la estructura de gobierno de ABC estuvo de conformidad con los criterios XYZ durante el periodo..."

La parte o partes apropiadas (Ref: Apartado 13, Anexo)

A20. Las funciones que desempeñan la parte responsable, el medidor o evaluador y la parte contratante pueden variar (véase apartado A37). Asimismo, las estructuras de dirección y 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. Debido a esta diversidad, no es posible en las NIEA especificar para todos los encargos la persona o personas ante las que el profesional ejerciente debe indagar, a las que debe solicitar manifestaciones o comunicar de algún otro modo en todas las circunstancias. En algunos casos, por ejemplo, cuando la parte o partes apropiadas son sólo una parte del conjunto de una entidad legal, identificar a las personas adecuadas dentro de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad con las cuales comunicarse requerirá la aplicación de juicio profesional para determinar la persona o personas que tienen las responsabilidades adecuadas y el conocimiento sobre las cuestiones de las que se trata.

Realización de un encargo de aseguramiento de conformidad con las NIEA

Cumplimiento de las normas aplicables al encargo (Ref: Apartados 1, 5, 15)

A21. Esta NIEA comprende requerimientos que son aplicables a los encargos de aseguramiento[3] (distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica), así como a los encargos conformes a una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis. En algunos casos, una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis

[3] Esta NIEA contiene los requerimientos y la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas específicos para encargos de constatación tanto de seguridad razonable como de seguridad limitada. Esta NIEA, adaptada y complementada según lo requieran las circunstancias del encargo, también se puede aplicar a encargos de seguridad razonable y de seguridad limitada consistente en un informe directo.

también es aplicable al encargo. Una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis es pertinente para el encargo cuando la NIEA está en vigor, la materia subyacente objeto de análisis de la NIEA es pertinente para el encargo y se dan las circunstancias que trata la NIEA.

A22. Las NIA y las NIER se han redactado para auditorías y revisiones de información financiera histórica, respectivamente, y no son aplicables a otros encargos de aseguramiento. Pueden, sin embargo, proporcionar orientaciones en relación con el proceso del encargo en general a profesionales que realizan un encargo de aseguramiento de conformidad con esta NIEA.

Texto de una NIEA (Ref: Apartados 12, 16)

A23. Las NIEA contienen tanto los objetivos que persigue el profesional ejerciente al aplicarla, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir al profesional ejerciente alcanzar dichos objetivos. Adicionalmente, contienen las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, las disposiciones introductorias que proporcionan el contexto necesario para una adecuada comprensión de la NIEA, y definiciones.

A24. Los objetivos de una NIEA proporcionan el contexto en el que se han establecido los requerimientos de la NIEA, y tienen como finalidad facilitar:

(a) la comprensión de lo que necesita conseguir y

(b) la decisión acerca de si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos.

Se espera, por lo tanto, que una adecuada aplicación de los requerimientos de una NIEA por parte del profesional ejerciente proporcione una base suficiente para que este alcance los objetivos. Sin embargo, debido a que las circunstancias de los encargos de aseguramiento varían ampliamente y debido a que no todas estas circunstancias se pueden prever en las NIEA, el profesional ejerciente es responsable de la determinación de los procedimientos necesarios para cumplir los requerimientos de las NIEA aplicables y alcanzar los objetivos que se establecen en ellas. En función de las circunstancias de un encargo, pueden existir cuestiones específicas que requieran que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales a los requeridos por las NIEA aplicables, con el fin de cumplir los objetivos especificados en esa NIEA.

A25. Los requerimientos de las NIEA se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.

A26. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. En especial, puede:

(a) Explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación y

(b) incluir ejemplos que pueden resultar adecuados en función de las circunstancias.

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

A27. Las definiciones en las NIEA se proporcionan con el fin de facilitar la aplicación e interpretación congruentes de las NIEA 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.

A28. 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 NIEA o en el título e introducción del anexo.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables (Ref: Apartado 17)

A29. Aunque algunos procedimientos sólo se requieren en encargos de seguridad razonable, pueden, no obstante, ser adecuados en algunos encargos de seguridad limitada.

Requerimientos de ética (Ref: Apartados 3(a), 20, 22(a))

A30. El Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética, que son:

(a) integridad;

(b) objetividad;

(c) competencia y diligencia profesionales;

(d) confidencialidad y

(e) comportamiento profesional.

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

A31. El Código de ética del IESBA incluye un marco conceptual que un profesional de la contabilidad ha de aplicar al identificar evaluar y hacer frente a las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales y que incluye:

(a) La identificación de amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. Las amenazas se pueden clasificar en una o más de las siguientes categorías:

(i) interés propio;

(ii) autorrevisión;

(iii) abogacía;

(iv) familiaridad y

(v) intimidación.

(b) La evaluación de si las amenazas identificadas están a un nivel aceptable y

(c) Si las amenazas identificadas al cumplimiento de los principios fundamentales no están a un nivel aceptable, hacerles frente eliminando las circunstancias que las originan, aplicando salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable o renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

A32. El Código de ética del IESBA contiene requerimientos y guía de aplicación sobre varias materias que incluyen:

- conflictos de intereses;
- nombramientos profesionales;
- segundas opiniones;
- honorarios y otros tipos de remuneración;
- inventivos, incluidos regalos e invitaciones;
- custodia de los activos de un cliente; y
- respuesta al incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias.

A33. El Código de ética del IESBA también incluye las *Normas Internacionales de Independencia*. Según el Código de ética del IESBA la independencia comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia salvaguarda la capacidad de alcanzar una conclusión de aseguramiento no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha conclusión. La independencia mejora la capacidad de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional. Entre las cuestiones que tratan las *Normas Internacionales de Independencia* del Código de ética del IESBA se incluyen, por ejemplo:

- honorarios;
- regalos e invitaciones;
- litigios en curso o amenazas de demandas;
- intereses financieros;
- préstamos y garantías;
- relaciones empresariales;
- relaciones familiares y personales;
- relación de servicio reciente con un cliente de encargos de aseguramiento;
- relación como administrador o directivo de un cliente de un encargo de aseguramiento;
- relación de empleo con un cliente de un encargo de aseguramiento;
- vinculación prolongada del personal con un cliente de un encargo de aseguramiento;
- prestación de servicios que no proporcionan seguridad a un cliente de un encargo de aseguramiento; e
- informes que contienen una restricción a la utilización y distribución.

A34. Los requerimientos profesionales, o los de disposiciones legales o reglamentarias son al menos igual de exigentes que las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento cuando tratan todas las cuestiones a las que se refieren los apartados A30-A33 e imponen obligaciones que alcanzan los objetivos de los requerimientos establecidos en el Código de ética del IESBA relativos a dichos encargos.

Aceptación y continuidad

Condiciones previas para el encargo (Ref: Apartado 24)

A35. En el sector público, se puede presumir que se dan algunas de las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, por ejemplo:

(a) Se supone que las funciones y responsabilidades de los organismos de auditoría del sector público y las entidades gubernamentales que están cubiertas por el alcance de los encargos de aseguramiento son adecuadas dado que normalmente son establecidas por disposiciones legales;

(b) el derecho de acceso de los organismos de auditoría del sector público a la información necesaria para la realización del encargo a menudo viene establecido por disposiciones legales o reglamentarias;

(c) el requerimiento de que la conclusión del profesional ejerciente, en la forma adecuada a un encargo de seguridad razonable o a un encargo de seguridad limitada, se refleje en un informe escrito viene impuesta a menudo por una disposición legal; y

(d) por lo general, existe un propósito racional dado que el encargo se establece por disposición legal.

A36. Si no se dispone de criterios adecuados para toda la materia subyacente objeto de análisis

pero el profesional ejerciente puede identificar uno o varios aspectos de la materia subyacente objeto de análisis para los que son adecuados esos criterios, entonces se puede realizar un encargo de aseguramiento con respecto a ese aspecto de la materia subyacente objeto de análisis por sí solo. En estos casos, puede resultar necesario que el informe de aseguramiento establezca claramente que no se refiere a la materia subyacente objeto de análisis inicial en su totalidad.

Funciones y responsabilidades (Ref: Apartados 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Anexo)

A37. En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes: la parte responsable, el profesional ejerciente y los usuarios a quienes se destina el informe. En muchos encargos de constatación, la parte responsable puede también ser el medidor o evaluador y la parte contratante. Véase en el Anexo una discusión sobre el modo en que cada una de estas funciones se relacionan con un encargo de aseguramiento.

A38. Se puede obtener evidencia de que existe la relación adecuada con referencia a la responsabilidad sobre la materia subyacente objeto de análisis mediante una confirmación proporcionada por la parte responsable. Esa confirmación también establece la base para un entendimiento común de la responsabilidad de la parte responsable y del profesional ejerciente. Una confirmación escrita es la forma más adecuada de documentar el entendimiento de la parte responsable. En ausencia de una confirmación de responsabilidad escrita, es posible que aún sea adecuado que el profesional ejerciente acepte el encargo si, por ejemplo, otras fuentes, como una disposición legal o un contrato, señalan la responsabilidad. En otros casos, puede ser adecuado rechazar el encargo según las circunstancias, o revelar las circunstancias en el informe de aseguramiento.

A39. El medidor o evaluador tiene la responsabilidad de disponer de una base razonable para la información sobre la materia objeto de análisis. Lo que constituye una base razonable dependerá de la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo. En algunos casos puede resultar necesario un proceso formal con extensos controles internos para proporcionar al medidor o evaluador una base razonable de que la información sobre la materia objeto de análisis está libre de incorrecciones materiales. El hecho de que el profesional ejerciente vaya a informar con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis no significa que los procesos del medidor o evaluador no deban disponer de una base razonable para la información sobre la materia objeto de análisis.

Adecuación de la materia subyacente objeto de análisis (Ref: Apartado 24(b)(i))

A40. Para ser adecuada, una materia subyacente objeto de análisis debe ser identificable y poder ser evaluada o medida de manera consistente sobre la base de los criterios aplicables, de tal forma que la información sobre la materia objeto de análisis resultante pueda ser sometida a procedimientos para la obtención de evidencia suficiente y adecuada que sustente una conclusión de seguridad razonable o de seguridad limitada, según corresponda.

A41. Lo adecuado de una materia subyacente objeto de análisis no se ve afectado por el grado de seguridad, es decir, si una materia subyacente objeto de análisis no es adecuada para un encargo de seguridad razonable, tampoco es adecuada para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

A42. Distintas materias subyacentes objeto de análisis pueden tener características diferentes, incluido el grado en el cual la información sobre ellas es cuantitativa o cualitativa, objetiva o subjetiva, histórica o prospectiva y si se refiere a un punto en el tiempo o cubre un período. Dichas características afectan a:

(a) la precisión con la cual la materia subyacente objeto de análisis puede ser medida o evaluada sobre la base de ciertos criterios y

(b) lo convincente que es la evidencia disponible.

A43. La identificación de esas características y la consideración de sus efectos facilita al profesional ejerciente la evaluación de la adecuación de la materia subyacente objeto de análisis y también la determinación del contenido del informe de aseguramiento (véase apartado A164).

A44. En algunos casos, el encargo de aseguramiento puede referirse sólo a una parte de una materia subyacente objeto de análisis más amplia. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede ser contratado para informar sobre uno de los aspectos de la contribución de una entidad al desarrollo sostenible, como, por ejemplo, el número de programas desarrollados por una entidad que tienen resultados positivos desde el punto de vista medioambiental. En esos casos, en la determinación de si el encargo muestra la característica de tener una materia subyacente objeto de análisis adecuada, puede ser apropiado que el profesional ejerciente considere si es probable que la información sobre el aspecto sobre el que se le pide que informe satisfaga las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto y también el modo en que se presentará y distribuirá la información sobre la materia objeto de análisis, por ejemplo, si existen programas más significativos con resultados menos favorables sobre los que no está informando la entidad.

Adecuación y disponibilidad de los criterios

Adecuación de los criterios (Ref: Apartado 24(b)(ii))

A45. Unos criterios adecuados poseen las siguientes características:

(a) Relevancia: Unos criterios relevantes dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que facilita la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe.

(b) Integridad: Unos criterios son completos cuando la información sobre la materia objeto de análisis, preparada de conformidad con ellos, no omite factores relevantes de los que razonablemente se podría esperar que afecten a las decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe tomadas basándose esa información sobre la materia objeto de análisis. Unos criterios completos incluyen, si es necesario, referencias para la presentación y revelación de información.

(c) Fiabilidad: Unos criterios fiables permiten una medida o evaluación razonablemente congruentes de la materia subyacente objeto de análisis incluyendo, cuando fuere relevante, su presentación y revelación, cuando son utilizados en circunstancias similares por distintos profesionales ejercientes.

(d) Neutralidad: Unos criterios neutrales dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis libre de sesgo, según corresponda en función de las circunstancias del encargo.

(e) Comprensibilidad: Unos criterios comprensibles dan como resultado una información sobre la materia objeto de análisis que los usuarios a quienes se destina el informe pueden comprender.

A46. Unas descripciones imprecisas de las expectativas o de los juicios sobre las experiencias de una persona no constituyen criterios adecuados.

A47. Lo idóneo de unos criterios para un encargo concreto depende de si reúnen las características anteriores. La importancia relativa de cada una de las características de un encargo concreto es cuestión de juicio profesional. Además, unos criterios pueden ser adecuados en unas determinadas circunstancias de un encargo, pero pueden no ser adecuados en otras circunstancias. Por ejemplo, cuando el informe se destina a un organismo gubernamental o a un regulador puede ser necesario utilizar un conjunto de criterios determinado, pero esos criterios pueden no ser adecuados para un grupo más amplio de usuarios.

A48. Los criterios se pueden seleccionar o desarrollar de diversas maneras, por ejemplo pueden:

- Estar plasmados en disposiciones legales o reglamentarias.
- Haber sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente.
- Haber sido desarrollados por un colectivo que no sigue un proceso establecido y transparente.
- Estar publicados en revistas o libros académicos.
- Haber sido desarrollados para su venta con derechos de propiedad.
- Haber sido diseñados de manera específica con el propósito de preparar la información sobre la materia objeto de análisis en las circunstancias concretas del encargo.

El modo en que se desarrollan los criterios puede afectar al trabajo que realiza el profesional ejerciente para evaluar su adecuación.

A49. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias prescriben los criterios que se han de utilizar para el encargo. Salvo indicación en contrario, se presume que esos criterios son adecuados, como lo son los criterios emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente, si son pertinentes para las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe. Esos criterios se denominan criterios predeterminados. Incluso cuando existen criterios predeterminados para una materia subyacente objeto de análisis, unos usuarios concretos pueden acordar que se utilicen otros criterios para sus fines específicos. Por ejemplo, se pueden utilizar varios marcos como criterios predeterminados para evaluar la efectividad del control interno. Unos usuarios concretos pueden, sin embargo, desarrollar un conjunto más detallado de criterios que satisfagan sus necesidades de información específicas en relación con, por ejemplo, la supervisión prudencial. En esos casos, el informe de aseguramiento:

(a) Alerta a los lectores de que la información sobre la materia objeto de análisis ha sido preparada de conformidad con criterios con fines específicos y, en consecuencia, de que la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad (véase el apartado 69(f)) y

(b) puede indicar, cuando sea pertinente para las circunstancias del encargo, que los criterios no están plasmados en disposiciones legales o reglamentarias, ni han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente.

A50. Si se diseñan los criterios de manera específica con el propósito de preparar la información sobre la materia objeto de análisis teniendo en cuenta las circunstancias concretas del encargo, esos criterios no son adecuados si generan información sobre la materia objeto de análisis o un informe de aseguramiento que induce a error a los usuarios a quienes se destina el informe. Es aconsejable que los usuarios a quienes se destina el informe o la parte contratante confirmen que los criterios desarrollados específicamente son adecuados para los propósitos de los usuarios a quienes se destina el informe. La ausencia de esa confirmación puede afectar a lo que se debe hacer para evaluar la adecuación de los criterios y la información sobre los criterios que se da en el informe de aseguramiento.

Disponibilidad de los criterios (Ref: Apartado 24(b)(iii))

A51. Los criterios deben estar a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe con el fin de permitirles entender el modo en que ha sido medida o evaluada la materia subyacente objeto de análisis. Los criterios pueden ponerse a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe a través de una o varias de las siguientes vías:

(a) Publicación.

(b) Mediante su inclusión, con claridad, en la presentación de la información sobre la

materia objeto de análisis.

(c) Mediante su inclusión, con claridad, en el informe de aseguramiento (véase apartado A165).

(d) Por conocimiento general, por ejemplo, el criterio para medir el tiempo en horas y minutos.

A52. Los criterios también pueden estar disponibles sólo para los usuarios a quienes se destina el informe, por ejemplo, los términos de un contrato o los criterios emitidos por una asociación sectorial que sólo están a disposición de los que pertenecen a dicho sector porque sólo son aplicables a un fin específico. En ese caso, el apartado 69(f) requiere una declaración para alertar a los lectores sobre este hecho. Además, el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos (véanse apartados A167-A168).

Acceso a la evidencia (Ref: Apartado 24(b)(iv))

Cantidad y calidad de la evidencia disponible

A53. La cantidad y la calidad de la evidencia disponible se ven afectadas por:

(a) Las características de la materia subyacente objeto de análisis o de la información sobre la materia objeto de análisis. Por ejemplo, es de esperar que la evidencia sea menos objetiva cuando la información sobre la materia objeto de análisis está orientada hacia el futuro en vez de tratarse de información histórica y

(b) otras circunstancias del encargo, como cuando la evidencia que razonablemente podría esperarse que existiera no está disponible debido, por ejemplo, al momento en que se nombra al profesional ejerciente, a la política de retención de documentos de la entidad, a la existencia de unos sistemas de información inadecuados o a una restricción impuesta por la parte responsable.

Por lo general, la evidencia será más convincente que concluyente.

Acceso a los registros (Ref: Apartado 56)

A54. Intentar obtener una confirmación de la parte o partes apropiadas de que reconocen y comprenden su responsabilidad de proporcionar al profesional ejerciente lo siguiente puede facilitarle determinar si el encargo tiene la característica de acceso a la evidencia:

(a) Acceso a toda la información de la que tengan conocimiento la parte o partes apropiadas y que sea relevante para la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis, tal como registros, documentación y otro material;

(b) información adicional que pueda solicitar el profesional ejerciente a la parte o partes apropiadas para los fines del encargo y

(c) acceso ilimitado a las personas de la parte o partes apropiadas de las cuales el profesional ejerciente considere necesario obtener evidencia.

A55. La naturaleza de las relaciones entre la parte responsable, el medidor o evaluador y la parte contratante pueden afectar la capacidad del profesional ejerciente de acceder a los registros, documentación y otra información que pueda necesitar como evidencia para realizar el encargo. En consecuencia, es posible que la naturaleza de esas relaciones sean una consideración relevante para determinar si aceptar o no el encargo. En el apartado A140 se mencionan ejemplos de algunas circunstancias en las que puede resultar problemática la naturaleza de esas relaciones.

Propósito racional (Ref: Apartado 24(b)(vi))

A56. Al determinar si el encargo tiene un propósito racional, las siguientes pueden ser consideraciones relevantes:

- Los usuarios a quienes se destina la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento (especialmente cuando los criterios están diseñados con fines específicos). También se debe tener en cuenta la probabilidad de que la información sobre la materia objeto de análisis y el informe de aseguramiento sean utilizados o difundidos fuera del círculo de los usuarios a quienes se destina el informe.
- Si es de esperar que se excluyan del encargo de aseguramiento algunos aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis y el motivo de la exclusión.
- Las características de las relaciones entre la parte responsable, el medidor o evaluador, y la parte contratante, por ejemplo, cuando el medidor o evaluador no es la parte responsable, si esta autoriza la utilización que se va a hacer de la información sobre la materia objeto de análisis y si tendrá la oportunidad de revisar la información sobre la materia objeto de análisis antes de su puesta a disposición de los usuarios a quienes se destina el informe o de distribuir comentarios con la información sobre la materia objeto de análisis.
- La persona o personas que seleccionaron los criterios que se aplicarán para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis, y el grado de juicio o el alcance del sesgo que implica su aplicación. La probabilidad de que el encargo tenga un propósito racional es mayor cuando los usuarios a quienes se destina el informe seleccionaron o participaron en la selección de los criterios.
- Cualquier limitación significativa al alcance del trabajo del profesional ejerciente.
- Si el profesional ejerciente piensa que la parte contratante intenta vincular su nombre con la materia subyacente objeto de análisis o con la información sobre la materia objeto de análisis de modo inadecuado.

Acuerdo de los términos del encargo (Ref: Apartado 27)

A57. Beneficia tanto a la parte contratante como al profesional ejerciente, que este comunique por escrito los términos del encargo acordados antes de iniciar el encargo, con el fin de evitar malentendidos. La estructura y el contenido del acuerdo escrito variarán según las circunstancias del encargo. Por ejemplo, si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo, el profesional ejerciente no tendrá que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la parte o las partes apropiadas reconocen y comprenden sus responsabilidades que se establecen en esas disposiciones legales o reglamentarias.

A58. Las disposiciones legales o reglamentarias, especialmente en el sector público, pueden requerir el nombramiento de un profesional ejerciente y establecer facultades específicas, como la facultad de tener acceso a una o varias partes apropiadas y a otra información, y responsabilidades, como la de requerir que el profesional ejerciente informe directamente a un Ministro, al poder legislativo o al público si una o varias partes apropiadas intentan limitar el alcance del encargo.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo (Ref: Apartado 29)

A59. Un cambio en las circunstancias que afecte a las necesidades de los usuarios a quienes se destina el informe o un malentendido relativo a la naturaleza del encargo pueden justificar una solicitud de cambio en el encargo, por ejemplo, de un encargo de aseguramiento a un encargo que no proporciona seguridad o de un encargo de seguridad razonable a un encargo de seguridad limitada. La imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada para formular una conclusión de seguridad razonable no es un motivo aceptable para cambiar de un encargo de seguridad razonable a un encargo de seguridad limitada.

Control de calidad

Profesionales de la contabilidad en ejercicio (Ref: Apartados 20, 31(a)–(b))

A60. Esta NIEA se ha escrito en el contexto de un conjunto de medidas que se toman para asegurar la calidad de los encargos de aseguramiento realizados por profesionales de la contabilidad en ejercicio, como las medidas tomadas por los organismos miembro de la IFAC de conformidad con el Programa de Cumplimiento de los Organismos Miembro de la IFAC y las Declaraciones de Obligaciones de los Organismos Miembro. Esas medidas incluyen:

- Requerimientos de competencia, como formación y referencias de experiencia para la aceptación como miembro, y formación profesional continuada, así como requerimientos de formación para toda la vida laboral.
- Políticas y procedimientos de control de calidad implementados en toda la firma. La NICC 1 se aplica a todas las firmas de profesionales de la contabilidad en relación con los encargos de aseguramiento y con los encargos de servicios relacionados.
- Un Código de Ética exhaustivo, así como requerimientos de independencia detallados, basados en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

Control de calidad del encargo en la firma (Ref: Apartados 3(b), 31(a))

A61. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de aseguramiento. Determina las responsabilidades de la firma de establecer políticas y procedimientos diseñados con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable de que la firma y su personal cumplen los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia. El cumplimiento de la NICC1 requiere que la firma establezca y mantenga un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen cada uno de los siguientes elementos, y que documente sus políticas y procedimientos y los comunique a su personal:

(a) responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma;

(b) requerimientos de ética aplicables;

(c) aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;

(d) recursos humanos;

(e) realización de los encargos y

(f) seguimiento.

A62. Otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que tratan de las responsabilidades de la firma 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 todas las cuestiones mencionadas en el apartado anterior e imponen obligaciones a la firma que cumplen los objetivos de los requerimientos establecidos en la NICC 1.

A63. La actuación del socio del encargo y el envío de mensajes adecuados a los demás miembros del equipo del encargo, cuando el socio del encargo se hace responsable de la calidad global de cada encargo de aseguramiento, enfatizan el hecho de que la calidad es esencial en la realización de un encargo de aseguramiento y la importancia que tiene para la calidad del encargo de aseguramiento:

(a) Realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

(b) El cumplimiento de las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma.

(c) Emitir un informe en relación con el encargo que sea adecuado teniendo en cuenta las circunstancias.

(d) El hecho de que el equipo del encargo pueda manifestar reservas sin temor a represalias.

A64. Un sistema de control de calidad eficaz incluye un proceso de seguimiento diseñado para proporcionarle una seguridad razonable de que sus políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente.

A65. 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 u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:

(a) La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.

(b) La independencia, merced a la recopilación y comunicación de la información sobre independencia que sea pertinente.

(c) El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.

(d) El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de aseguramiento, el socio del encargo puede tener en cuenta medidas tomadas por la firma para rectificar dichas deficiencias.

A66. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de aseguramiento no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o que el informe del profesional ejerciente no era adecuado.

Habilidades, conocimiento y experiencia en relación con la materia subyacente objeto de análisis y su medida o evaluación (Ref: Apartado 31(c))

A67. A un profesional ejerciente se le puede solicitar que realice encargos de aseguramiento sobre un amplio abanico de materias objeto de análisis subyacentes y de información sobre la materia objeto de análisis. En algunos casos se pueden requerir habilidades y conocimientos especializados, que quedan fuera de los que habitualmente posee una determinada persona.

A68. El Código de ética del IESBA proporciona requerimientos y orientaciones sobre la amenaza de interés propio para cumplir con el principio de competencia y diligencia profesionales que se origina si el equipo del encargo no posee, o no puede adquirir, la competencia para realizar los servicios profesionales[4]. El profesional ejerciente es el único responsable de la conclusión de aseguramiento expresada, y la utilización por el profesional ejerciente del trabajo de un experto del profesional ejerciente no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el profesional ejerciente que utiliza el trabajo de un experto del profesional ejerciente, habiéndose atenido a lo dispuesto en esta NIEA, concluye que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del profesional ejerciente, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia adecuada.

Asignación del equipo

Competencia y capacidad conjuntas (Ref: Apartado 32)

---

[4] Código de ética del IESBA, apartado 320.3 A3

A69. La NICC 1 requiere que la firma establezca políticas y procedimientos para la aceptación y la continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos, diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma tiene la competencia para realizar el encargo y capacidad, incluidos el tiempo y los recursos para hacerlo[5].

Experto del profesional ejerciente (Ref: Apartados 32(a), 32(b)(i))

A70. Parte del trabajo de aseguramiento puede ser realizado por un equipo multidisciplinario que incluye uno o varios expertos del profesional ejerciente. Por ejemplo, se puede necesitar a un experto del profesional ejerciente para facilitarle la obtención de conocimiento sobre la materia subyacente objeto de análisis y otras circunstancias del encargo o sobre una o varias de las cuestiones mencionadas en el apartado 46R (en el caso de un encargo de seguridad razonable) o 46L (en el caso de un encargo de seguridad limitada).

A71. Cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, puede resultar adecuado aplicar algunos de los procedimientos requeridos en el apartado 52 en la etapa de aceptación o continuidad del encargo.

Otros profesionales ejercientes Apartado 32(b)(ii))

A72. Es posible que la información sobre la materia objeto de análisis incluya información sobre la cual otro profesional ejerciente ha expresado una conclusión. El profesional ejerciente, al concluir acerca de la información sobre la materia objeto de análisis, puede decidir utilizar la evidencia sobre la que se basa la conclusión de ese otro profesional ejerciente para proporcionar evidencia relativa a la información sobre la materia objeto de análisis.

A73. Se puede utilizar el trabajo de otro profesional ejerciente, por ejemplo, en relación con una materia subyacente objeto de análisis en una localidad remota o en una jurisdicción extranjera. Esos otros profesionales ejercientes no forman parte del equipo del encargo. Cuando el equipo del encargo prevé utilizar el trabajo de otro profesional ejerciente, pueden ser consideraciones relevantes:

- Si el otro profesional ejerciente conoce y cumple con los requerimientos de ética que son aplicables al encargo y, en especial, si es independiente.
- La competencia profesional del otro profesional ejerciente.
- El alcance de la participación del equipo del encargo en el trabajo del otro profesional ejerciente.
- Si el otro profesional ejerciente desarrolla su actividad en un entorno regulado en el que se supervisa activamente a ese profesional ejerciente.

Responsabilidades de revisión (Ref: Apartado 33(c))

A74. 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.[6]

Revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 36(b))

A75. Otras cuestiones que se pueden considerar en una revisión de control de calidad de un encargo son:

(a) la evaluación realizada por el equipo del encargo respecto de la independencia de la firma con relación al encargo;

---

[5] NICC 1, apartado 26

[6] NICC 1, apartado 33

(b) si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones que impliquen diferencias de opinión o sobre otras cuestiones complejas o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas como resultado de dichas consultas; y

(c) si la documentación del encargo seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas.

Escepticismo profesional y juicio profesional

Escepticismo profesional (Ref: Apartado 37)

A76. El escepticismo profesional es una actitud que implica una atención especial, por ejemplo, a:

- La evidencia incongruente con otra evidencia obtenida.
- La información que cuestione la fiabilidad de los documentos y de las respuestas a las indagaciones que se vayan a utilizar como evidencia.
- Las circunstancias que sugieran la necesidad de aplicar procedimientos adicionales a los requeridos por las NIEA.
- Las condiciones que puedan indicar una posible incorrección.

A77. El mantenimiento del escepticismo profesional durante todo el encargo es necesario para que el profesional ejerciente, por ejemplo, reduzca los riesgos de:

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

A78. El escepticismo profesional es necesario para la valoración crítica de la evidencia. Esto incluye cuestionar la evidencia incongruente y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a las indagaciones. También incluye considerar la suficiencia y la adecuación de la evidencia obtenida teniendo en cuenta las circunstancias.

A79. Salvo si el encargo implica proporcionar un grado de seguridad sobre si unos documentos son auténticos, el profesional ejerciente puede aceptar que los registros y los documentos son auténticos a menos que tenga motivos para pensar lo contrario. Sin embargo, el apartado 50 requiere que el profesional ejerciente se plantee la fiabilidad de la información que va a ser utilizada como evidencia de auditoría.

A80. No puede esperarse que el profesional ejerciente no tenga en cuenta su experiencia previa sobre la honestidad e integridad de los que proporcionan evidencia. No obstante, la convicción de que los que proporcionan evidencia son honestos e íntegros no exime al profesional ejerciente de la necesidad de mantener un escepticismo profesional.

Juicio profesional (Ref: Apartado 38)

A81. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de aseguramiento adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética y de las NIEA aplicables, así como las decisiones informadas que son necesarias durante todo el encargo no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia pertinentes. El juicio profesional es necesario, en especial, en relación con las decisiones a tomar sobre:

- La importancia relativa y el riesgo del encargo.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos utilizados para cumplir los requerimientos de las NIEA y obtener evidencia.

- La evaluación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada y si es necesario hacer algo más para alcanzar los objetivos de las NIEA y, de cualquier NIEA específica para una materia objeto de análisis. En especial, en el caso de un encargo de seguridad limitada, se requiere juicio profesional en la evaluación de si se ha alcanzado un grado de seguridad significativo.
- Las conclusiones adecuadas que se extraen de la evidencia obtenida.

A82. Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un profesional ejerciente es el hecho de que sea aplicado por un profesional ejerciente cuya formación práctica, conocimientos y experiencia facilitan el desarrollo de las competencias necesarias para alcanzar juicios razonables.

A83. La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce. La realización de consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas en el transcurso del encargo, tanto dentro del propio equipo del encargo como entre el equipo del encargo y otros al nivel adecuado, dentro o fuera de la firma, facilita al profesional ejerciente la formación de juicios razonables y fundados, así como el grado en el que elementos específicos de la información sobre la materia objeto de análisis se ven afectados por el juicio de la parte o de las partes apropiadas.

A84. El juicio profesional se puede evaluar considerando si refleja una aplicación competente de los principios de encargos de aseguramiento y de medida y evaluación y si, por una parte, es adecuado teniendo en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el profesional ejerciente hasta la fecha de su informe de aseguramiento y, por otra, es congruente con dichos hechos y circunstancias.

A85. El juicio profesional debe ser aplicado durante todo el encargo. También es necesario que se documente adecuadamente. A este respecto, el apartado 79 requiere que el profesional ejerciente prepare documentación suficiente para permitir que un profesional ejerciente experimentado, sin relación previa con el encargo, comprenda los juicios profesionales significativos formulados para alcanzar conclusiones sobre cuestiones significativas surgidas durante la realización del encargo. 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 suficiente y adecuada.

Planificación y realización del encargo

Planificación (Ref: Apartado 40)

A86. La planificación supone que el socio del encargo, otros miembros clave del equipo del encargo y cualquier experto clave del profesional ejerciente desarrollen una estrategia global relativa al alcance, énfasis, momento de realización y desarrollo del encargo y un plan del encargo, consistente en un enfoque detallado de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de obtención de evidencia que se deben aplicar y los motivos por los que se seleccionan. Una adecuada planificación facilita prestar la debida atención a las áreas importantes del encargo, identificar potenciales problemas oportunamente y organizar y gestionar adecuadamente el encargo con el fin de que se realice de un modo eficaz y eficiente. Una planificación adecuada también ayuda al profesional ejerciente a asignar adecuadamente el trabajo a los miembros del equipo del encargo y facilita la dirección, supervisión y revisión de su trabajo. Además, facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por otros profesionales ejercientes y expertos. La naturaleza y extensión de las actividades de planificación variarán según las circunstancias del encargo, por ejemplo, la complejidad de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios. Como ejemplos de las principales cuestiones que se pueden considerar están:

- Las características del encargo que definen su alcance, así como los términos del

encargo y las características de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios.

- El momento de realización y la naturaleza de las comunicaciones que se requieren.
- Los resultados de las actividades de aceptación del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la parte apropiada por el socio del encargo.
- El proceso del encargo.
- El conocimiento de la parte o partes apropiadas y su entorno por el profesional ejerciente, así como de los riesgos de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales.
- La identificación de los usuarios a quienes se destina el informe y la consideración de la importancia relativa y de los componentes del riesgo del encargo.
- El grado en el que es relevante para el encargo el riesgo de fraude.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo y las necesidades de especialización, así como la naturaleza y extensión de la participación de expertos.
- El impacto sobre el encargo de la función de auditoría interna.

A87. El profesional ejerciente puede decidir discutir elementos de la planificación con la parte o partes apropiadas para facilitar la realización y dirección del encargo (por ejemplo, coordinar algunos de los procedimientos planificados con el trabajo del personal de la parte o partes apropiadas). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia global del encargo y el plan del encargo siguen siendo responsabilidad del profesional ejerciente. Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia global del encargo o en el plan del encargo, hay que poner atención para no comprometer la eficacia del encargo. Por ejemplo, discutir la naturaleza y el momento de realización de procedimientos detallados con la parte o las partes apropiadas puede comprometer la eficacia del encargo, al hacer que los procedimientos sean demasiado predecibles.

A88. La planificación no es una fase discreta, sino un proceso continuo e iterativo durante todo el encargo. Como consecuencia de hechos inesperados, de cambios en las condiciones o de la evidencia obtenida, el profesional ejerciente puede tener que modificar la estrategia global y el plan del encargo y, por ende, la planificación resultante de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos.

A89. En el caso de encargos de menor dimensión o menos complejos, un equipo del encargo muy pequeño puede realizar todo el encargo, en el que quizás sólo participa el socio del encargo (que puede ser un profesional ejerciente individual) trabajando sin otros miembros del equipo del encargo. Con un equipo pequeño, es más fácil la coordinación y comunicación entre sus miembros. El establecimiento de la estrategia global del encargo en esos casos no tiene que ser un ejercicio complejo o llevar mucho tiempo; varía de acuerdo con la dimensión de la entidad, la complejidad del encargo, lo que incluye la materia subyacente objeto de análisis y los criterios, y la dimensión del equipo del encargo. Por ejemplo, en el caso de un encargo recurrente, un breve memorando preparado al finalizar el periodo anterior, basado en una revisión de los papeles de trabajo y que destaque las cuestiones identificadas en el encargo recién finalizado, actualizado en el periodo actual mediante discusiones con partes apropiadas, puede servir como estrategia documentada para el encargo actual.

A90. Si en las circunstancias descritas en el apartado 43, el profesional ejerciente continúa el encargo:

(a) Cuando, según el juicio del profesional ejerciente, los criterios aplicables inadecuados

o la materia subyacente objeto de análisis no apropiada pueden inducir a error a los usuarios a quienes se destina el informe, una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable (adversa) sería apropiada en función de las circunstancias, según lo material y generalizada que sea la cuestión.

(b) En otros casos, sería adecuada una conclusión con salvedades o una denegación de la conclusión (abstención), según, a juicio del profesional ejerciente, lo material y generalizada que sea la cuestión.

A91. Por ejemplo, si después de aceptar el encargo, el profesional ejerciente descubre que la aplicación de los criterios aplicables conduce a una información sobre la materia objeto de análisis sesgada, y el sesgo de la información sobre la materia objeto de análisis es material y generalizado, entonces, en esas circunstancias, sería apropiada una conclusión desfavorable (adversa).

Importancia relativa o materialidad (Ref: Apartado 44)

A92. Los juicios profesionales sobre la importancia relativa se realizan teniendo en cuenta las circunstancias que concurren, pero no se ven afectados por el grado de seguridad, es decir, para unos mismos usuarios a quienes se destina el informe y propósito, la importancia relativa para un encargo de seguridad razonable es la misma que para un encargo de seguridad limitada porque la importancia relativa se basa en las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe.

A93. Es posible que los criterios aplicables aborden el concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de la información sobre la materia objeto de análisis y, en consecuencia, proporcionen al profesional ejerciente un marco de referencia cuando considera la importancia relativa para el encargo. Si bien los criterios aplicables pueden tratar la importancia relativa en términos diferentes, el concepto de importancia relativa comprende las cuestiones examinadas en los apartados A92-A100. Si los criterios aplicables no incluyen una indicación del concepto de importancia relativa, estos apartados proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia.

A94. Las incorrecciones, incluidas las omisiones, se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, cabe prever razonablemente que influyan en las decisiones relevantes que toman los usuarios a quienes se destina el informe basándose en la información sobre la materia objeto de análisis. La consideración por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios a quienes se destina el informe:

(a) Tienen un conocimiento razonable de la materia subyacente objeto de análisis y están dispuestos a analizar la información sobre la materia objeto de análisis con una diligencia razonable;

(b) comprenden que la información sobre la materia objeto de análisis se prepara y ajusta a los niveles adecuados de importancia relativa y tienen conocimiento de cualquier concepto de importancia relativa comprendido en los criterios aplicables;

(c) comprenden cualquier incertidumbre inherente que interviene en la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis y

(d) toman decisiones razonables basándose en la información sobre la materia objeto de análisis en su conjunto.

Salvo si el encargo se ha diseñado para satisfacer las necesidades de información concretas de usuarios específicos, por lo general no se considera el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente (véanse también los apartados A16-A18).

A95. La importancia relativa se considera en el contexto de factores cualitativos y, en su caso, de factores cuantitativos. En un encargo específico, el peso relativo de los factores cualitativos y cuantitativos, cuando se está considerando la importancia relativa, es una cuestión de juicio del profesional ejerciente.

A96. Entre los factores cualitativos están, por ejemplo:

- El número de personas o de entidades afectadas por la materia objeto de análisis.
- La interacción y el peso relativo de varios componentes de la información sobre la materia objeto de análisis cuando está formada por múltiples componentes como, por ejemplo, un informe que incluye numerosos indicadores de resultados.
- La redacción elegida en relación con la información sobre la materia objeto de análisis que se expresa en estilo narrativo.
- Las características de la presentación que se ha adoptado para la información sobre la materia objeto de análisis cuando los criterios aplicables permiten variaciones en dicha presentación.
- La naturaleza de una incorrección, por ejemplo, la naturaleza de las desviaciones de un control que se han observado cuando la información sobre la materia objeto de análisis es una declaración de que el control es eficaz.
- Si una incorrección afecta al cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias.
- En el caso de información periódica sobre una materia subyacente objeto de análisis, el efecto de un ajuste que afecta a información sobre la materia objeto de análisis pasada o actual o que es probable que afecte a información futura sobre la materia objeto de análisis.
- Si una incorrección es el resultado de un acto intencionado o no intencionado.
- Si una incorrección es significativa con respecto al conocimiento del profesional ejerciente de comunicados previos a los usuarios, por ejemplo, en relación con el resultado esperado de la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.
- Si una incorrección se refiere a la relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador, o la parte contratante, o su relación con otras partes.
- Si se ha fijado un umbral o un valor de referencia, si el resultado del procedimiento se desvía de ese valor.
- Cuando la materia subyacente objeto de análisis es un programa del gobierno o una entidad del sector público, si un determinado aspecto del programa o de la entidad es significativo con respecto a la naturaleza, visibilidad y sensibilidad del programa o de la entidad.
- Cuando la información sobre la materia objeto de análisis se refiere a una conclusión sobre el cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias, la gravedad de las consecuencias de un incumplimiento.

A97. Los factores cuantitativos se refieren a la magnitud de las incorrecciones relativas a los importes sobre los que se informa para los aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis que, en su caso:

- se expresan en forma de número o
- se relacionan de algún otro modo con valores numéricos (por ejemplo, el número de desviaciones de un control que se han observado puede ser un factor cuantitativo pertinente cuando la información sobre la materia objeto de análisis es una declaración de que el control es eficaz).

A98. Cuando son aplicables factores cuantitativos, planificar el encargo únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones individualmente inmateriales no corregidas y no detectadas puede conducir a que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. En consecuencia, al planificar la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos, puede resultar apropiado que el profesional ejerciente determine un importe inferior a la importancia relativa como base para la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos.

A99. La importancia relativa está relacionada con la información cubierta por el informe de aseguramiento. En consecuencia, cuando el encargo abarca algunos, pero no todos, los aspectos de la información que se comunica sobre una materia subyacente objeto de análisis, la importancia relativa se considera en relación sólo con la parte que abarca el encargo.

A100. Concluir sobre la importancia relativa de las incorrecciones identificadas como resultado de los procedimientos aplicados es una cuestión de juicio profesional. Por ejemplo:

- Los criterios aplicables para un encargo sobre la relación calidad-precio del servicio de urgencias de un hospital pueden comprender la celeridad de los servicios proporcionados, la calidad de los servicios, el número de pacientes tratados en un turno y la comparación del coste de los servicios con otros hospitales similares. Si se satisfacen tres de estos criterios aplicables pero uno de los criterios aplicables no se satisface por un pequeño margen, entonces es necesario el juicio profesional para concluir sobre el conjunto de la relación calidad-precio del servicio de urgencias del hospital.
- En un encargo de cumplimiento, la entidad puede haber cumplido nueve requerimientos de la disposición legal o reglamentaria aplicable, pero no haber cumplido con el décimo. El juicio profesional es necesario para concluir si la entidad ha cumplido con la disposición legal o reglamentaria aplicable. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede tener en cuenta la significatividad del requerimiento que la entidad no cumplió, así como la relación de ese requerimiento con los demás requerimientos de la disposición legal o reglamentaria aplicable.

Conocimiento de las circunstancias del encargo (Ref: Apartados 45–47R)

A101. Las discusiones entre el socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo, y cualquier experto externo del profesional ejerciente clave, sobre la posibilidad de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, y la aplicación de los criterios aplicables a los hechos y circunstancias del encargo, pueden facilitar al equipo del encargo la planificación y realización del encargo. También es útil comunicar cuestiones relevantes a los miembros del equipo del encargo y a cualquier experto externo del profesional ejerciente que no hayan participado en la discusión.

A102. El profesional ejerciente 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 que podrían diferir o ir más allá de la presente NIEA, como, por ejemplo:

(a) responder al incumplimiento o ante la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluidos requerimientos en relación con comunicaciones específicas con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad y considerando si son necesarias actuaciones adicionales;

(b) comunicar incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento a un auditor[7] y

[7] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.31 - 360.35 A1 del Código de ética del IESBA.

(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 profesional ejerciente de conformidad con esta NIEA o con cualquier otra NIEA (por ejemplo, información relativa a la integridad de la parte responsable o de los responsables del gobierno de la entidad). Los apartados A194–A198 tratan con más detalle las responsabilidades del profesional ejerciente establecidas en las disposiciones legales, reglamentarias o en los requerimientos de ética aplicables que tratan de la información sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o la existencia de indicios de incumplimiento.

A103. La obtención de conocimiento sobre la materia subyacente objeto de análisis y otras circunstancias del encargo proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para ejercitar su juicio profesional durante todo el encargo, por ejemplo:

- al considerar las características de la materia subyacente objeto de análisis;
- al evaluar lo adecuado de los criterios;
- al considerar los factores que, según el juicio del profesional ejerciente, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo, incluso cuando es necesaria una consideración especial; por ejemplo, la necesidad de habilidades especializadas o el trabajo de un experto;
- al establecer y evaluar si los niveles cuantitativos de importancia relativa (en su caso) continúan siendo adecuados y al considerar los factores cualitativos de importancia relativa;
- al desarrollar expectativas que se usarán al aplicar procedimientos analíticos;
- al diseñar y aplicar procedimientos; y (Ref:
- al evaluar la evidencia, así como la razonabilidad de las manifestaciones escritas y orales recibidas por el profesional ejerciente.

A104. El profesional ejerciente tiene, por lo general, un conocimiento menos profundo que la parte responsable de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo. El profesional ejerciente tiene también, por lo general, un conocimiento menos profundo de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo en un encargo de seguridad limitada que en un encargo de seguridad razonable, por ejemplo, mientras que en algunos encargos de seguridad limitada es posible que el profesional ejerciente obtenga conocimiento del control interno sobre la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis, por lo general, este no es el caso.

A105. En un encargo de seguridad limitada, la identificación de las áreas en las que es probable que la materia subyacente objeto de análisis contenga incorrecciones materiales permite al profesional ejerciente centrar los procedimientos en esas áreas. Por ejemplo, en un encargo en el que la información sobre la materia objeto de análisis consiste en un informe de sostenibilidad, el profesional ejerciente puede centrarse en ciertas áreas del informe de sostenibilidad. El profesional ejerciente puede diseñar y aplicar procedimientos a toda la información sobre la materia objeto de análisis cuando la información sobre la materia objeto de análisis sólo cubre un área o cuando la obtención de seguridad sobre todas las áreas de la información sobre la materia objeto de análisis es necesaria para alcanzar una seguridad significativa.

A106. En un encargo de seguridad razonable, la obtención de conocimiento relativo al control interno relativo a la información sobre la materia objeto de análisis facilita al profesional ejerciente la identificación de los tipos de incorrecciones y de los factores que pueden afectar a los riesgos de incorrección material en la información sobre la materia objeto de análisis. Se requiere que el profesional ejerciente evalúe el diseño de los controles

pertinentes y determine si se han implementado, mediante la aplicación de procedimientos adicionales a las indagaciones ante la parte responsable. El juicio profesional es necesario para determinar los controles que son pertinentes en función de las circunstancias del encargo.

A107. En un encargo de seguridad limitada, la consideración del proceso que se ha utilizado para preparar la información sobre la materia objeto de análisis facilita al profesional ejerciente el diseño y la aplicación de procedimientos que tratan las áreas en las que es probable que se produzcan incorrecciones materiales. En la consideración del proceso utilizado, el profesional ejerciente aplica su juicio para determinar los aspectos del proceso que son relevantes para el encargo y puede indagar ante la parte apropiada sobre esos aspectos.

A108. Tanto en un encargo de seguridad razonable como en un encargo de seguridad limitada, los resultados del proceso de valoración del riesgo por la entidad también pueden facilitar al profesional ejerciente la obtención de conocimiento de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo.

Obtención de evidencia

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos (Ref: Apartados 48(L)-49(R))

A109. El profesional ejerciente elige una combinación de procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable o una seguridad limitada, según corresponda. Los procedimientos enumerados a continuación se pueden utilizar, por ejemplo, en la planificación o en la realización del encargo, según el contexto en el que los aplica el profesional ejerciente:

- inspección;
- observación;
- confirmación;
- recálculo;
- reejecución;
- procedimientos analíticos e
- indagación.

A110. Entre los factores que pueden afectar a la selección de los procedimientos por el profesional ejerciente están la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis, el grado de seguridad que se ha de obtener y las necesidades de información de los usuarios a quienes se destina el informe y de la parte contratante, así como las correspondientes restricciones de tiempo y coste.

A111. En algunos casos, puede ocurrir que una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis contenga requerimientos que afecten a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos. Por ejemplo, una NIEA específicamente aplicable a la materia objeto de análisis puede describir la naturaleza o la extensión de procedimientos concretos que se han de aplicar o el grado de seguridad que se espera alcanzar en un determinado tipo de encargo. Incluso en esos casos, la determinación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión exactos de los procedimientos es una cuestión que requiere aplicar el juicio profesional y variará de un encargo a otro.

A112. En algunos encargos, es posible que el profesional ejerciente no identifique ninguna área en la que sea posible que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales. Con independencia de si se han identificado tales áreas, el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos con el fin de obtener un grado de seguridad significativo.

A113. Un encargo de aseguramiento es un proceso iterativo y puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente información que difiere de manera significativa de aquella en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede hacer que este realice procedimientos adicionales. Esos procedimientos pueden incluir solicitar al medidor o evaluador que examine la cuestión identificada por el profesional ejerciente y, en su caso, a realizar ajustes en la información sobre la materia objeto de análisis.

Determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada (Ref: Apartado 49L)

A114. Es posible que el profesional ejerciente obtenga conocimiento de incorrecciones que, después de aplicar su juicio profesional, claramente no sean indicativas de la existencia de incorrecciones materiales. Los siguientes son ejemplos de casos en los que es posible que no se requieran procedimientos adicionales porque, a juicio del profesional ejerciente, las incorrecciones identificadas claramente no son indicativas de la existencia de incorrecciones materiales:

- Si la importancia relativa es de 10.000 unidades y a juicio del profesional ejerciente es posible que exista un error de 100 unidades, por lo general no serían necesarios procedimientos adicionales, salvo si se deben tener en cuenta otros factores cualitativos, porque es probable que el riesgo de una incorrección material sea aceptable en las circunstancias del encargo.
- Al aplicar un conjunto de procedimientos en un área en la que es probable que se produzcan incorrecciones materiales, si una respuesta a una indagación, entre muchas, no fue la que se esperaba, es posible que no resulten necesarios procedimientos adicionales si el riesgo de que existan incorrecciones materiales está, a pesar de ello, a un nivel aceptable en las circunstancias del encargo teniendo en cuenta el resultado de otros procedimientos.

A115. Pueden llegar a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le llevan a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales. Los siguientes ejemplos muestran casos en los que se pueden necesitar procedimientos adicionales dado que las incorrecciones identificadas son indicativas de que es posible que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales:

- Al aplicar procedimientos analíticos, el profesional ejerciente puede identificar una fluctuación o una relación que es incongruente con otra información relevante o que difiere de manera significativa de importes o ratios esperados.
- Puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente una posible incorrección material al revisar fuentes externas.
- Si los criterios aplicables permiten una tasa de error del 10% y, basándose en una determinada prueba, el profesional ejerciente ha descubierto una tasa de error del 9%, es posible que resulten necesarios procedimientos adicionales porque el riesgo de una incorrección material puede no ser aceptable en las circunstancias del encargo.
- Si los resultados de procedimientos analíticos cumplen las expectativas pero, no obstante, están muy cerca de exceder el valor esperado, entonces es posible que se requieran procedimientos adicionales porque el riesgo de una incorrección material puede no ser aceptable en las circunstancias del encargo.

A116. En el caso de un encargo de seguridad limitada, si llegan a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, de conformidad con el apartado 49L el profesional ejerciente debe diseñar y aplicar procedimientos adicionales. Entre los procedimientos adicionales puede estar, por ejemplo, indagar ante la parte o

partes apropiadas o aplicar otros procedimientos según sea adecuado en función de las circunstancias.

A117. Si, después de haber aplicado los procedimientos adicionales requeridos por el apartado 49L, el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales o para determinar que sí es causa de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales, existe una limitación al alcance y es de aplicación el apartado 66.

A118. El juicio del profesional ejerciente acerca de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos adicionales que resultan necesarios bien para concluir que no es probable la existencia de una incorrección material o bien para determinar que existe una incorrección material, se guía, por ejemplo, por:

- información obtenida de la valoración por el profesional ejerciente de los resultados de los procedimientos que ya se han aplicado;
- su conocimiento actualizado de la materia subyacente objeto de análisis y de otras circunstancias del encargo, obtenido en el transcurso del encargo y
- la opinión del profesional ejerciente sobre lo convincente que debe ser la información necesaria para tratar la cuestión que le lleva a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales.

Recopilación de incorrecciones no corregidas (Ref: Apartados 51, 65)

A119. Las incorrecciones no corregidas se acumulan durante el encargo (véase apartado 51) con el fin de evaluar si, individualmente o de manera agregada, son materiales para la formación por el profesional ejerciente de su conclusión.

A120. El profesional ejerciente puede establecer un importe por debajo del cual las incorrecciones serían claramente insignificantes y no es necesario acumularlas porque el profesional ejerciente espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material en la información sobre la materia objeto de análisis. “Claramente insignificante” no es sinónimo de “no material”. Las cuestiones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido) que la importancia relativa determinada de conformidad con el apartado 44; se trata de cuestiones 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. Cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes se considera que la cuestión no es claramente insignificante.

Consideraciones en el caso de que un experto del profesional ejerciente participe en el encargo

Naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos (Ref: Apartado 52)

A121. Las siguientes cuestiones a menudo son pertinentes en la determinación de la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos con respecto al trabajo de un experto del profesional ejerciente cuando uno o varios expertos del profesional ejerciente realizan parte del trabajo de aseguramiento (véase apartado A70):

(a) La significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto del encargo (véanse también los apartados A122-A123);

(b) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;

(c) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;

(d) el conocimiento y la experiencia del profesional ejerciente 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 a la que pertenece el profesional ejerciente (véanse también los apartados A124-A125).

Integración del trabajo de un experto del profesional ejerciente

A122. Los encargos de aseguramiento se pueden realizar sobre una amplia gama de materias objeto de análisis subyacentes que requieren habilidades y conocimientos especializados que quedan fuera de los que poseen el socio del encargo y otros miembros del equipo del encargo y para los que se recurre a un experto del profesional ejerciente. En algunas situaciones, se consultará al experto del profesional ejerciente para que proporcione asesoramiento sobre una cuestión determinada, pero cuanto mayor sea la significatividad del trabajo del experto del profesional ejerciente en el contexto del encargo, más probabilidades habrá de que ese experto trabaje como parte de un equipo multidisciplinario formado por expertos sobre la materia objeto de análisis y otro personal. Cuanto más integrado esté el trabajo de ese experto en la naturaleza, el momento de realización y la extensión del conjunto del trabajo, más importante será una comunicación eficaz recíproca entre el experto del profesional ejerciente y el resto del personal. Una comunicación eficaz recíproca facilita la correcta integración del trabajo del experto con el trabajo de los demás en el encargo.

A123. Como se menciona en el apartado A71, cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, puede ser adecuado aplicar algunos de los procedimientos requeridos por el apartado 52 en la fase de aceptación o continuidad del encargo. Esto es especialmente aplicable cuando el trabajo del experto del profesional ejerciente se vaya a integrar completamente con el trabajo del resto del personal y cuando el trabajo del experto del profesional ejerciente vaya a ser utilizado en las fases iniciales del encargo, por ejemplo, durante la planificación inicial y la valoración del riesgo.

Las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma del profesional ejerciente

A124. Puede darse el caso de que el experto interno del profesional ejerciente sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal, de la firma, 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 o a otros requerimientos profesionales o requerimientos establecidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes. En otros casos, puede ocurrir que el experto interno del profesional ejerciente sea un socio o un empleado, inclusive un empleado temporal de una firma de la red, que comparte con la firma políticas y procedimientos de control de calidad comunes. Un experto externo del profesional ejerciente 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.

A125. 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. El grado de confianza variará en función de las circunstancias, y puede afectar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del profesional ejerciente relativos a cuestiones como las siguientes:

- Competencia y capacidad, a través de programas de selección y de formación de personal.
- La evaluación por el profesional ejerciente de lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente. Los expertos internos del profesional ejerciente están sujetos a los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia.
- La evaluación por el profesional ejerciente de lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente. Por ejemplo, los programas de formación de la firma pueden proporcionar a los expertos internos del profesional ejerciente un conocimiento adecuado de la interrelación entre su especialización y el proceso de obtención de

evidencia. La confianza en dicha formación y en otros procesos de la firma, tales como los protocolos que delimitan el trabajo de los expertos internos del profesional ejerciente, pueden afectar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del profesional ejerciente para evaluar lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente.

- Cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través de procesos de seguimiento.
- Acuerdo con el experto del profesional ejerciente.

Dicha confianza no reduce la responsabilidad que tiene el profesional ejerciente de cumplir los requerimientos de esta NIEA.

Competencia, capacidad y objetividad del experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 52(a))

A126. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto del profesional ejerciente 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 profesionales ejercientes o con otras personas que estén familiarizadas con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Las políticas y los procedimientos de control de calidad de la firma (véanse los apartados A124-A125).

A127. Aunque no es necesario que los expertos del profesional ejerciente tengan la misma competencia que el profesional ejerciente en la realización de todos los aspectos de un encargo de aseguramiento, es posible que el experto del profesional ejerciente cuyo trabajo se utiliza necesite tener el suficiente conocimiento de las NIEA aplicables para permitirle relacionar el trabajo que se le asigna con el objetivo del encargo.

A128. La evaluación de si las amenazas a la objetividad están a un nivel aceptable puede depender de la función del experto del profesional ejerciente y de la significatividad de su trabajo en el contexto del encargo. En algunos casos, puede no ser posible eliminar las circunstancias que originan amenazas o aplicar salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable, por ejemplo, si el experto del profesional ejerciente propuesto es una persona que ha desempeñado una función significativa en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis.

A129. Al evaluar la objetividad del experto externo del profesional ejerciente, puede ser pertinente:

- Indagar ante la parte o partes apropiadas sobre los posibles intereses y relaciones conocidos que tengan la parte o partes apropiadas con el experto externo del profesional ejerciente y que puedan afectar a la objetividad de dicho experto.
- 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. Los intereses y relaciones que puede resultar pertinente discutir con el experto del profesional ejerciente incluyen:

- 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 profesional ejerciente obtenga una manifestación escrita del experto externo del profesional ejerciente sobre los posibles intereses o relaciones con la parte o partes apropiadas de los que el experto tenga conocimiento.

Obtención de conocimiento del campo de especialización del experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 52(b))

A130. Tener conocimiento suficiente del campo de especialización del experto del profesional ejerciente permite a este último:

(a) Acordar con el experto del profesional ejerciente la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del profesional ejerciente; y

(b) Evaluar lo adecuado de dicho trabajo para los fines del profesional ejerciente.

A131. Algunos aspectos del campo de especialización del experto del profesional ejerciente relevantes para el conocimiento del profesional ejerciente pueden ser, entre otros:

- Si el campo de especialización de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para el encargo.
- Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos, así como, en su caso, los modelos, que utiliza el experto del profesional ejerciente, y si están generalmente aceptados dentro del campo de dicho experto y son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.
- La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto del profesional ejerciente.

Acuerdo con el experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 52(c))

A132. Puede resultar adecuado para el acuerdo del profesional ejerciente con el experto del profesional ejerciente incluir también cuestiones como las siguientes:

(a) las funciones y responsabilidades respectivas del profesional ejerciente y del experto;

(b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el profesional ejerciente y el experto, así como la estructura de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y

(c) la necesidad de que el experto del profesional ejerciente cumpla los requerimientos de confidencialidad.

A133. Las cuestiones señaladas en el apartado A125 pueden afectar el grado de detalle y formalidad del acuerdo entre el profesional ejerciente y el experto del profesional ejerciente, incluida la conveniencia de que el acuerdo sea o no escrito. El acuerdo entre el profesional ejerciente y el experto externo del profesional ejerciente a menudo adopta la forma de una carta de encargo.

Evaluación de lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 52(d))

A134. Las siguientes cuestiones pueden ser pertinentes al evaluar lo adecuado del trabajo del experto para los fines del profesional ejerciente.

(a) la relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia;

(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

(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.

A135. Si el profesional ejerciente determina que el trabajo del experto del profesional ejerciente no es adecuado para los fines del profesional ejerciente, entre las opciones de las que dispone el profesional ejerciente están:

(a) acordar con el experto la naturaleza y la extensión del trabajo adicional que deberá realizar el experto o

(b) aplicar procedimientos adicionales adecuados a las circunstancias.

Trabajo realizado por otro profesional ejerciente, por el experto de una parte responsable o del medidor o evaluador o por un auditor interno (Ref: Apartados 53–55)

A136. Aunque los apartados A121-A135 están redactados en el contexto de la utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente, pueden también proporcionar orientaciones útiles con respecto a la utilización de trabajo realizado por otro profesional ejerciente, por el experto de una parte responsable o del medidor o evaluador o por un auditor interno.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 56)

A137. La confirmación por escrito de manifestaciones orales reduce la posibilidad de malentendidos entre el profesional ejerciente y la parte o partes apropiadas. La persona o personas a las que el profesional ejerciente solicita manifestaciones escritas serán, por lo general, un miembro de la alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad, dependiendo de, por ejemplo, la estructura de dirección y de gobierno de la parte o partes apropiadas, que pueden variar en cada jurisdicción y en cada entidad, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad.

A138. Entre otras manifestaciones escritas que se solicitan están las siguientes:

- Si la parte o partes apropiadas consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en forma agregada, para la información sobre la materia objeto de análisis. Por lo general se incluye en la manifestación escrita o se adjunta a ella un resumen de dichas partidas,
- que son razonables las hipótesis significativas que se han utilizado para realizar cualquier estimación material;
- que la parte o partes apropiadas han comunicado al profesional ejerciente todas las deficiencias de control interno relevantes para el encargo de las que tienen conocimiento salvo las que son claramente insignificantes o las que claramente no tendrán consecuencias y
- cuando la parte responsable es distinta del medidor o evaluador, que la parte responsable reconoce su responsabilidad sobre la materia subyacente objeto de análisis.

A139. Unas manifestaciones de la parte o partes apropiadas no pueden sustituir otra evidencia que el profesional ejerciente pueda razonablemente esperar que esté disponible. Si bien las manifestaciones escritas proporcionan evidencia necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Además, el hecho de que el profesional ejerciente haya recibido manifestaciones escritas

fiables no afecta la naturaleza o la extensión de otra evidencia que obtiene el profesional ejerciente.

Manifestaciones escritas solicitadas que no se proporcionan o no son fiables (Ref: Apartado 60)

A140. Entre las circunstancias en las que es posible que el profesional ejerciente no pueda obtener las manifestaciones escritas solicitadas están, por ejemplo:

- La parte responsable contrata a un tercero para que realice la correspondiente medición o evaluación y posteriormente contrata al profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento relativo a la información sobre la materia objeto de análisis resultante. En algunos casos, por ejemplo cuando la parte responsable tiene una relación estable con el medidor o evaluador, es posible que la parte responsable pueda conseguir que el medidor o evaluador proporcione las manifestaciones escritas solicitadas, o es posible que la parte responsable esté en una situación que le permita proporcionar dichas manifestaciones, si dispone de una base razonable para hacerlo, pero en otros casos puede no ser así.
- Un usuario a quien se destina el informe contrata al profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento sobre información pública pero no tiene una relación con la parte responsable que le permita asegurar que la parte responsable responda a la solicitud del profesional ejerciente de unas manifestaciones escritas.
- El encargo de aseguramiento se realiza en contra de la voluntad del medidor o evaluador. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando se realiza el encargo como resultado de un mandato judicial, o cuando el poder legislativo u otra autoridad competente requieren a un profesional ejerciente del sector público que realice un encargo concreto.

En estas circunstancias o en otras similares, es posible que el profesional ejerciente no tenga acceso a la evidencia necesaria para sustentar su conclusión. En este caso, es de aplicación el apartado 66 de esta NIEA.

Hechos posteriores al cierre (Ref: Apartado 61)

A141. En algunos encargos de aseguramiento, tener en cuenta los hechos posteriores puede no ser relevante debido a la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis. Por ejemplo, cuando el encargo requiere una conclusión sobre la exactitud de un informe estadístico en un momento preciso, es posible que los acontecimientos que ocurran entre dicho momento y la fecha del informe de aseguramiento no afecten la conclusión o no se requiera que se revelen en el informe estadístico o en el informe de aseguramiento.

A142. Como se indica en el apartado 61, el profesional ejerciente no tiene obligación de aplicar ningún procedimiento con respecto a la información sobre la materia objeto de análisis después de la fecha del informe del profesional ejerciente. Sin embargo, si después de la fecha del informe del profesional ejerciente, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha de su informe, pudiera haberle llevado a rectificar este informe, es posible que el profesional ejerciente deba discutir la cuestión con la parte o partes apropiadas o adoptar otras medidas según corresponda en las circunstancias.

Otra información (Ref: Apartado 62)

A143. Pueden ser adecuadas medidas adicionales si el profesional ejerciente identifica una incongruencia material o si llega a su conocimiento una incorrección material en la descripción de un hecho, entre las que están, por ejemplo:

- Solicitar a la parte o partes apropiadas que consulten a un tercero cualificado, tal como el asesor legal de la parte o partes apropiadas.
- Obtener asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.

- Comunicarse con terceros (por ejemplo, con un regulador).
- Retener el informe de aseguramiento.
- Renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.
- Describir la incongruencia material en el informe de aseguramiento.

Descripción de los criterios aplicables (Ref: Apartado 63)

A144. La descripción de los criterios aplicables informa a los usuarios a quienes se destina el informe del marco en el que se basa la información sobre la materia objeto de análisis y resulta especialmente importante cuando existen diferencias significativas entre varios criterios con respecto al modo en que pueden ser tratadas determinadas cuestiones en la información sobre la materia objeto de análisis.

A145. Sólo es apropiada una descripción de que la información sobre la materia objeto de análisis se ha preparado de conformidad con unos criterios aplicables específicos si la información sobre la materia objeto de análisis cumple todos los requerimientos aplicables de esos criterios aplicables que están en vigor.

A146. Una descripción de los criterios aplicables que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, “la información sobre la materia objeto de análisis cumple sustancialmente con los requerimientos XYZ”) no es una descripción adecuada, ya que puede inducir a error a los usuarios de la información sobre la materia objeto de análisis.

Formación de la conclusión de aseguramiento

Suficiencia y adecuación de la evidencia (Ref: Apartados 12(i), 64)

A147. La evidencia es necesaria para fundamentar la conclusión del profesional ejerciente y el informe de aseguramiento. Tiene naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos en el transcurso del encargo. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como encargos anteriores (siempre que el profesional ejerciente haya determinado si se han producido cambios desde el anterior encargo que puedan afectar su relevancia para el encargo actual) o los procedimientos de control de calidad de la firma para la aceptación y continuidad de clientes. La evidencia puede provenir de fuentes internas y externas a la parte o partes apropiadas. Asimismo, la información que puede ser utilizada como evidencia puede haber sido preparada por un experto empleado o contratado por la parte o partes apropiadas. La evidencia comprende tanto la información que sustenta y corrobora aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis, como cualquier información que contradiga aspectos de la información sobre la materia objeto de análisis. Adicionalmente, en algunos casos, el profesional ejerciente utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la parte o partes apropiadas a realizar una manifestación que se les haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia. La mayor parte del trabajo del profesional ejerciente para alcanzar una conclusión de aseguramiento consiste en la obtención y evaluación de evidencia.

A148. La suficiencia y adecuación de la evidencia están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia. La cantidad necesaria de evidencia depende del riesgo de que la información sobre la materia objeto de análisis contenga incorrecciones materiales (cuanto mayor sea el riesgo, mayor evidencia podrá ser requerida) así como de la calidad de dicha evidencia (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia puede no compensar su baja calidad.

A149. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la conclusión del profesional ejerciente. La procedencia y naturaleza de la evidencia influyen en la fiabilidad de la misma,

la cual depende también de las circunstancias concretas en las cuales se obtiene. Se puede generalizar sobre la fiabilidad de varios tipos de evidencia; sin embargo, dichas generalizaciones están sujetas a numerosas excepciones. Incluso cuando la evidencia se obtiene de fuentes externas a la parte o partes apropiadas, pueden existir circunstancias que afecten a su fiabilidad. Por ejemplo, la evidencia obtenida de una fuente externa puede no ser fiable si dicha fuente no tiene los conocimientos necesarios o si no es objetiva. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia:

- La evidencia es más fiable cuando se obtiene de fuentes independientes y externas a la parte o partes apropiadas.
- La evidencia que se genera internamente es más fiable cuando los controles internos relacionados con la misma son efectivos.
- La evidencia que obtiene directamente el profesional ejerciente (por ejemplo, mediante la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la que obtiene indirectamente o por inferencia (por ejemplo, preguntando sobre la aplicación de un control).
- La evidencia es más fiable cuando existe en forma documental, bien sea en papel, en soporte electrónico o en otro medio (por ejemplo, un informe escrito directamente en el transcurso de una reunión por lo general es más fiable que una declaración oral posterior sobre lo que se debatió en dicha reunión).

A150. Normalmente, el profesional ejerciente obtiene más seguridad a partir de evidencia congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia considerados de forma individual. Adicionalmente, la obtención de evidencia de diferentes fuentes o de diferente naturaleza puede indicar que un determinado elemento de evidencia no es fiable. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente que es independiente de la parte o partes apropiadas puede aumentar la seguridad que obtiene el profesional ejerciente de una manifestación realizada por la parte o partes apropiadas. A la inversa, cuando la evidencia que se obtiene de una fuente es incongruente con respecto a la que se obtiene de otra, el profesional ejerciente determina los procedimientos adicionales necesarios para resolver dicha incongruencia

A151. En cuanto a la obtención de evidencia suficiente y adecuada, generalmente es más difícil obtener un grado de seguridad en relación con información sobre una materia objeto de análisis que abarca más de un período que sobre la que se refiere a una determinada fecha. Adicionalmente, las conclusiones sobre procesos se limitan normalmente al período cubierto por el encargo; el profesional ejerciente no concluye sobre si el proceso va a seguir funcionando de la misma manera en el futuro.

A152. La determinación de si se ha obtenido evidencia suficiente y adecuada para sustentar la conclusión expresada en el informe de aseguramiento es una cuestión de juicio profesional.

A153. En algunas circunstancias, es posible que el profesional ejerciente no haya obtenido la evidencia suficiente y adecuada que esperaba obtener mediante los procedimientos planificados. En estas circunstancias, el profesional ejerciente considera que la evidencia obtenida no es suficiente y adecuada para permitirle alcanzar una conclusión acerca de la información sobre la materia objeto de análisis. El profesional ejerciente puede:

- ampliar el trabajo realizado o
- aplicar otros procedimientos que considere necesarios en función de las circunstancias.

Cuando ninguna de estas situaciones es factible en las circunstancias, el profesional ejerciente no podrá obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión. Esta situación puede surgir aun cuando no hayan llegado a conocimiento del profesional

ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis puede contener incorrecciones materiales, como se dispone en el apartado 49L.

Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia (Ref: Apartado 65)

A154. Un encargo de aseguramiento es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de realización o la extensión de otros procedimientos planificados. Puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente información que difiera significativamente de la información esperada y en la cual se basaron los procedimientos planificados. Por ejemplo:

- La extensión de las incorrecciones que el profesional ejerciente detecta puede alterar su juicio profesional sobre la fiabilidad de fuentes de información concretas.
- El profesional ejerciente puede detectar discrepancias en información significativa, evidencia incongruente o falta de evidencia.
- Si se aplicaron procedimientos analíticos en una fecha próxima a la finalización del encargo, puede ocurrir que los resultados de esos procedimientos pongan de manifiesto un riesgo de incorrección material que no había sido identificado con anterioridad.

En esas circunstancias, el profesional ejerciente puede tener que evaluar de nuevo los procedimientos planificados.

A155. En el juicio del profesional ejerciente sobre lo que constituye evidencia suficiente y adecuada influyen factores como los siguientes:

- Significatividad de una incorrección potencial y probabilidad de que tenga un efecto material, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones potenciales, sobre la información sobre la materia objeto de análisis.
- Eficacia de las respuestas de la parte o partes apropiadas para tratar el riesgo conocido de incorrección material.
- Experiencia obtenida durante encargos de aseguramiento anteriores con respecto a incorrecciones potenciales similares.
- Los resultados de los procedimientos aplicados, así como si esos procedimientos pusieron de manifiesto incorrecciones específicas.
- Fuentes y fiabilidad de la información disponible.
- Carácter convincente de la evidencia.
- Conocimiento de la parte o partes apropiadas y su entorno.

Limitaciones al alcance (Ref: Apartados 26, 66)

A156. Una limitación al alcance puede tener su origen en:

(a) Circunstancias ajenas al control de la parte o partes apropiadas. Por ejemplo, se puede haber destruido accidentalmente documentación que el profesional ejerciente considera que se debe examinar.

(b) Circunstancias ligadas a la naturaleza o al momento de realización del trabajo del profesional ejerciente. Por ejemplo, un proceso físico que el profesional ejerciente considera que se debe observar puede haber ocurrido antes de la contratación del profesional ejerciente o

(c) limitaciones impuestas al profesional ejerciente por la parte responsable, el medidor o evaluador, o la parte contratante, que, por ejemplo, pueden impedir al profesional

ejerciente aplicar un procedimiento que considera necesario teniendo en cuenta las circunstancias. Este tipo de limitaciones puede tener otras implicaciones para el encargo, como, por ejemplo, la consideración por el profesional ejerciente del riesgo del encargo y de la aceptación y continuidad del encargo.

A157. La imposibilidad de aplicar un determinado procedimiento no constituye una limitación al alcance si el profesional ejerciente puede obtener evidencia suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos alternativos.

A158. Por definición, los procedimientos que se aplican en un encargo de seguridad limitada son limitados, comparados con los que se requieren en un encargo de seguridad razonable. Las limitaciones de las que se conoce la existencia antes de aceptar un encargo de seguridad limitada constituyen una consideración pertinente al determinar si se dan las condiciones previas para un encargo de aseguramiento, en especial, si el encargo reúne las características de acceso a la evidencia (véase el apartado 24(b)(iv)) y de un propósito racional (véase el apartado 24(b)(vi)). Si la parte o partes apropiadas imponen una limitación adicional después de la aceptación de un encargo de seguridad limitada, puede ser apropiado renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Preparación del informe de aseguramiento

Estructura del informe de aseguramiento (Ref: Apartados 67–68)

A159. Expresar verbalmente o de otra manera las conclusiones puede ser malentendido sin el soporte de un informe escrito. Por este motivo, el profesional ejerciente no informa verbalmente o mediante el uso de símbolos sin proporcionar también un informe de aseguramiento escrito que está disponible cuando se proporciona el informe verbal o mediante un símbolo. Por ejemplo, un símbolo podría estar vinculado a un informe de aseguramiento publicado en Internet.

A160. Esta NIEA no requiere un formato estandarizado de informe para todos los encargos de aseguramiento. En su lugar, identifica los elementos básicos que debe incluir un informe de aseguramiento. Los informes de aseguramiento se adaptan a la medida según las circunstancias específicas del encargo. El profesional ejerciente puede utilizar encabezamientos, números de apartado, signos tipográficos, por ejemplo texto en negrita, y otros mecanismos para mejorar la claridad y legibilidad del informe de aseguramiento.

A161. El profesional ejerciente puede elegir un formato de “informe corto” o de un “informe largo” para facilitar la comunicación eficaz a los usuarios a quienes se destina el informe. El “informe corto” incluye normalmente sólo los elementos básicos. El "informe largo" incluye otra información y explicaciones cuya finalidad no es afectar la conclusión del profesional ejerciente. Además de los elementos básicos, el informe largo puede describir detalladamente los términos del encargo, los criterios aplicables utilizados, los hallazgos relativos a determinados aspectos del encargo, detalles sobre la cualificación y experiencia del profesional ejerciente y de otros que intervienen en el encargo, revelación de los niveles de importancia relativa y, en algunos casos, recomendaciones. Puede ser de utilidad para el profesional ejerciente considerar la significatividad de proporcionar esa información para las necesidades informativas de los usuarios a quienes se destina el informe. Tal como lo requiere el apartado 68, la información adicional se ha de separar claramente de la conclusión del profesional ejerciente y se ha de redactar de tal modo que quede claro que no tiene como finalidad desviar la atención de dicha conclusión.

Contenido del informe de aseguramiento

Título (Ref: Apartado 69(a))

A162. Un título adecuado facilita la identificación de la naturaleza del informe de aseguramiento y permite distinguirlo de los informes emitidos por otros, como aquellos que no tienen que cumplir los mismos requerimientos de ética que el profesional ejerciente.

Destinatario (Ref: Apartado 69(b))

A163. El destinatario identifica al usuario o a los usuarios a quienes se destina el informe de aseguramiento. El informe de aseguramiento se dirige, por lo general, a la parte contratante, pero en algunos casos pueden existir otros destinatarios.

Información sobre la materia objeto de análisis y materia subyacente objeto de análisis (Ref: Apartado 69(c))

A164. La identificación y descripción de la información sobre la materia objeto de análisis y, en su caso, de la materia subyacente objeto de análisis puede incluir, por ejemplo:

- El momento o el periodo de tiempo con el que se relaciona la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis.
- En su caso, el nombre de la parte responsable o componente de la parte responsable con el que se relaciona la materia subyacente objeto de análisis.
- Una explicación de las características de la materia subyacente objeto de análisis o de la información sobre la materia objeto de análisis que deberían conocer los usuarios a quienes se destina el informe, y el modo en que dichas características pueden influir en la precisión de la medida o evaluación de la materia objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables, o lo convincente que es la evidencia disponible. Por ejemplo:
  - El grado en el cual la información sobre la materia objeto de análisis es cualitativa frente a cuantitativa, objetiva frente a subjetiva o histórica frente a prospectiva.
  - Los cambios en la materia subyacente objeto de análisis u otras circunstancias del encargo que afectan a la comparabilidad de la información sobre la materia objeto de análisis de un periodo a otro.

Criterios aplicables (Ref: Apartado 69(d))

A165. El informe de aseguramiento identifica los criterios aplicables empleados para evaluar o medir la materia subyacente objeto de análisis con el fin de que los usuarios a quienes se destina el informe puedan entender la base de la conclusión del profesional ejerciente. El informe de aseguramiento puede incluir los criterios aplicables o referirse a ellos si se incluyen en la información sobre la materia objeto de análisis o si están disponibles de algún otro modo de una fuente de fácil acceso. En función de las circunstancias, puede ser pertinente revelar:

- La fuente de los criterios aplicables y si estos están o no plasmados en disposiciones legales o reglamentarias o si han sido emitidos por organismos de expertos autorizados o reconocidos siguiendo un proceso establecido y transparente, es decir, si se trata de criterios establecidos en el contexto de la materia subyacente objeto de análisis (y, si no lo son, una descripción de los motivos por los que se consideran adecuados).
- Métodos de medición o evaluación utilizados cuando los criterios aplicables permiten elegir entre distintos métodos.
- Cualquier interpretación importante realizada al aplicar los criterios aplicables en las circunstancias del encargo.
- Si se han producido cambios en los métodos de medición o evaluación utilizados.

Limitaciones inherentes (Ref: Apartado 69(e))

A166. Mientras que en algunos casos es de esperar que las limitaciones inherentes sean conocidas por los usuarios a quienes se destina el informe de un informe de aseguramiento, en otros casos puede ser adecuado mencionarlas explícitamente en el informe de

aseguramiento. Por ejemplo, en un informe de aseguramiento relativo a la eficacia del control interno, puede resultar adecuado mencionar que la evaluación histórica de la eficacia no es aplicable a periodos futuros debido al riesgo de que el control interno deje de ser adecuado debido a cambios en las condiciones, o que el grado de cumplimiento de las políticas y procedimientos se puede deteriorar.

Propósito racional (Ref: Apartado 69(f))

A167. En algunos casos los criterios aplicables utilizados para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis pueden haber sido diseñados para un fin específico. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades utilicen criterios aplicables concretos diseñados con fines de regulación. Con el fin de evitar malentendidos, el profesional ejerciente alerta a los lectores del informe de aseguramiento de este hecho y de que, en consecuencia, la información sobre la materia objeto de análisis puede no ser adecuada para otra finalidad.

A168. Además de la advertencia requerida por el apartado 69(f), el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de aseguramiento está destinado únicamente a unos usuarios específicos. Dependiendo de las circunstancias del encargo, por ejemplo, de las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción concreta, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de aseguramiento. Mientras que la utilización de un informe de aseguramiento puede estar restringida de este modo, la ausencia de una restricción en relación con un determinado usuario o propósito no indica en sí misma que el profesional ejerciente tenga responsabilidad legal en relación con dicho usuario o propósito. La existencia de responsabilidad legal dependerá de las circunstancias de cada caso y de la jurisdicción aplicable.

Responsabilidades de cada parte (Ref: Apartado 69(g))

A169. La identificación de las respectivas responsabilidades informa a los usuarios a quienes se destina el informe que la parte responsable es responsable de la materia subyacente objeto de análisis, de que el medidor o evaluador es responsable de la medición o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis con los criterios aplicables y de que la función del profesional ejerciente es expresar de un modo independiente una conclusión sobre la información sobre la materia objeto de análisis.

Realización de un encargo de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada) y con una NIEA específica para una materia subyacente objeto de análisis (Ref: Apartado 69(h))

A170. Cuando una NIEA específica para una materia objeto de análisis es aplicable sólo a una parte de la información sobre la materia objeto de análisis, puede ser apropiado mencionar tanto esa NIEA específica para la materia objeto de análisis como esta NIEA.

A171. Una declaración que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo (por ejemplo, "el encargo se realizó en referencia con la NIEA 3000 (Revisada)") puede inducir a error a los usuarios de informes de aseguramiento.

Requerimientos de control de calidad aplicables (Ref: Apartado 69(i))

A172. A continuación se recoge un ejemplo de una declaración en el informe de aseguramiento relativa a los requerimientos de control de calidad aplicables:

> La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1 y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Cumplimiento de los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética (Ref: Apartado 69(j))

A173. A continuación se recoge un ejemplo de una declaración en el informe de aseguramiento relativa al cumplimiento de los requerimientos de ética:

> Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

Resumen del trabajo realizado (Ref: Apartados A6, 69(k))

A174. El resumen del trabajo realizado ayuda a los usuarios a quienes se destina el informe a comprender la conclusión del profesional ejerciente. En teoría, para muchos encargos de aseguramiento, son posibles infinitas variaciones de los procedimientos. En la práctica, sin embargo, son difíciles de comunicar de forma clara y sin ambigüedades. Otros pronunciamientos oficiales del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) pueden ser útiles para los profesionales ejercientes en la preparación del resumen.

A175. Cuando ninguna NIEA específica proporciona orientación acerca de los procedimientos para una determinada materia subyacente objeto de análisis, el resumen puede incluir una descripción más detallada del trabajo realizado. Puede resultar adecuado incluir en el resumen una declaración de que el trabajo realizado incluyó la evaluación de lo adecuado de los criterios aplicables.

A176. En un encargo de seguridad limitada, el resumen del trabajo realizado es por lo general más detallado que en un encargo de seguridad razonable e identifica las limitaciones sobre la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos. Esto se debe al hecho de que el conocimiento de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender una conclusión expresada de un modo que informa si, basándose en los procedimientos aplicados, ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente alguna o varias cuestiones que le lleven a pensar que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. También puede resultar adecuado indicar en el resumen del trabajo realizado determinados procedimientos que no se hayan aplicado y que, por lo general, sería de esperar que lo fueran en un encargo de seguridad razonable. Sin embargo, puede ser que una identificación completa de dichos procedimientos no sea posible porque el conocimiento y la consideración del riesgo del encargo que se requieren del profesional ejerciente son menores que en un encargo de seguridad razonable.

A177. Entre los factores a considerar en la determinación del grado de detalle que se debe proporcionar en el resumen del trabajo realizado están:

- Circunstancias específicas de la entidad (por ejemplo, la diferente naturaleza de las actividades de la entidad frente a las que son típicas en el sector).
- Circunstancias específicas del encargo que afectan a la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados.
- Las expectativas de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el grado de detalle que se debe proporcionar en el informe, basadas en las prácticas del mercado o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

A178. Es importante que el resumen se redacte de un modo objetivo que permita a los usuarios a quienes se destina el informe comprender el trabajo realizado como base de la conclusión del profesional ejerciente. En la mayoría de los casos, esto no implicará detallar todo el plan

de trabajo pero, por otra parte, es importante que no sea tan resumido que resulte ambiguo, ni que esté redactado de un modo exagerado o embellecido.

La conclusión del profesional ejerciente (Ref: Apartados 12(a)(i)(a), 69(l))

A179. Como ejemplos de conclusiones expresadas en la forma adecuada para un encargo de seguridad razonable están:

- Cuando se expresa en términos de la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios aplicables, "En nuestra opinión, la entidad ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ";
- Cuando se expresa en términos de la información sobre la materia objeto de análisis y de los criterios aplicables, "En nuestra opinión, el pronóstico del resultado de la entidad ha sido preparado adecuadamente, en todos los aspectos materiales, en base a los criterios XYZ"; o
- Cuando se expresa en términos de una declaración de la parte apropiada, "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ es, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel", o "En nuestra opinión, la declaración de [parte apropiada] de que los indicadores de resultados clave se presentan de conformidad con los criterios XYZ es, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel."

A180. Puede ser adecuado informar a los usuarios a quienes se destina el informe del contexto en el que se debe leer la conclusión del profesional ejerciente cuando el informe de aseguramiento incluye una explicación de determinadas características de la materia subyacente objeto de análisis que deberían conocer los usuarios a quienes se destina el informe. La conclusión del profesional ejerciente puede, por ejemplo, incluir los siguientes términos: “Se ha formado esta conclusión sobre la base de las cuestiones descritas en otra parte de este informe de aseguramiento independiente”.

A181. Como ejemplos de conclusiones expresadas en la forma adecuada para un encargo de seguridad limitada están:

- Cuando se expresa en términos de la información sobre la materia subyacente objeto de análisis y de los criterios aplicables, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que [la entidad] no ha cumplido, en todos los aspectos materiales, la ley XYZ."
- Cuando se expresa en términos de la información sobre la materia objeto de análisis y de los criterios aplicables, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no tenemos conocimiento de ninguna modificación material que sea necesario realizar a la evaluación de los indicadores de resultados clave para que estén de conformidad con los criterios XYZ."
- Cuando se expresa en términos de la declaración realizada por la parte apropiada, "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de [la parte apropiada] de que [la entidad] ha cumplido con la ley XYZ, no sea, en todos los aspectos materiales, una declaración fiel."

A182. Expresiones que pueden ser útiles para materias subyacentes objeto de análisis son, por ejemplo, una o una combinación de las siguientes:

- Para encargos de cumplimiento—"en cumplimiento de" o "de conformidad con".
- Para encargos en los que los criterios aplicables describen un proceso o una metodología para la preparación o presentación de la información sobre la materia objeto de análisis—"adecuadamente preparado".
- Para encargos en los que los principios de presentación fiel están incluidos en los

criterios aplicables—"es una declaración fiel".

A183. La inclusión de un título antes de párrafos que contienen conclusiones modificadas y de la cuestión o cuestiones que originan la modificación, facilita la comprensibilidad del informe del profesional ejerciente. Como ejemplos de títulos adecuados están "Conclusión con salvedades", "Conclusión desfavorable (adversa)" o "Denegación (abstención) de conclusión" y "Fundamento de la conclusión con salvedades", o "Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)", según corresponda.

La firma del profesional ejerciente (Ref: Apartado 69(m))

A184. El profesional ejerciente puede firmar en nombre de la firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del profesional ejerciente, en algunas jurisdicciones, se puede requerir que el profesional ejerciente haga una declaración en su informe sobre su título profesional o de que dispone de la habilitación de la autoridad pertinente en esa jurisdicción.

Fecha (Ref: Apartado 69(n))

A185. La inclusión de la fecha del informe de aseguramiento informa a los usuarios a quienes se destina el informe que el profesional ejerciente ha tenido en cuenta el efecto de los acontecimientos ocurridos hasta esa fecha sobre la información relativa a la materia objeto de análisis y sobre el informe de aseguramiento.

Referencia al experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento (Ref: Apartado 70)

A186. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se haga referencia al trabajo del experto del profesional ejerciente en el informe de aseguramiento, por ejemplo, a efectos de transparencia en el sector público. También puede ser apropiado en otras circunstancias, por ejemplo, para explicar la naturaleza de una modificación de la conclusión del profesional ejerciente o cuando el trabajo del experto es parte integrante de los hallazgos que se incluyen en un informe largo.

A187. No obstante, el profesional ejerciente es el único responsable de la conclusión expresada, y la utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente no reduce dicha responsabilidad. Es importante, en consecuencia, que si el informe de aseguramiento se refiere al trabajo de un experto del profesional ejerciente, la redacción de ese informe no dé a entender que la participación de dicho experto reduce la responsabilidad del profesional ejerciente sobre la conclusión que se expresa.

A188. Es poco probable que una referencia genérica en un informe largo indicando que el encargo ha sido realizado por personas debidamente cualificadas, incluidos expertos en la materia objeto de análisis y especialistas en encargos de aseguramiento, se pueda malinterpretar como una reducción de la responsabilidad. Sin embargo, la probabilidad de que se produzcan malentendidos es mayor en el caso de informes cortos en los que la información de contexto que se ofrece es mínima, o cuando se menciona el nombre del experto del profesional ejerciente. En consecuencia, en esos casos es posible que se requiera texto adicional para evitar que el informe de aseguramiento dé a entender que la responsabilidad del profesional ejerciente en relación con la conclusión se ha visto reducida por la participación del experto.

Conclusiones no modificadas y modificadas (Ref: Apartados 74–77, Anexo)

A189. El término "generalizados" describe los efectos de incorrecciones sobre la información sobre la materia objeto de análisis o los posibles efectos sobre la información sobre la materia objeto de análisis de incorrecciones que, en su caso, no hayan sido detectadas debido a la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada. Son efectos generalizados sobre la información sobre la materia objeto de análisis aquellos que, a juicio del profesional ejerciente:

(a) No se limitan a aspectos específicos de la información sobre la materia objeto de análisis;

(b) en caso de limitarse a aspectos específicos, estos representan o podrían representar una parte sustancial de la información sobre la materia objeto de análisis o

(c) en relación con las revelaciones de información, son fundamentales para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la información sobre la materia objeto de análisis.

A190. La naturaleza de la cuestión y el juicio del profesional ejerciente sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre la información sobre la materia objeto de análisis afectan al tipo de conclusión que se debe expresar.

A191. Como ejemplos de conclusiones con salvedades, desfavorables (adversas) y de denegación de conclusión están:

- Conclusión con salvedades (ejemplo para encargos de seguridad limitada con una incorrección material) – "Basándonos en los procedimientos aplicados y en la evidencia obtenida, excepto por el efecto de la cuestión descrita en el párrafo "Fundamento de la conclusión con salvedades" de nuestro informe, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de [la parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ, no se presenta fielmente en todos los aspectos materiales"
- Conclusión desfavorable (adversa) (ejemplo para el caso de una incorrección material y generalizada tanto para encargos de seguridad razonable como para encargos de seguridad limitada) – "Debido a la significatividad de la cuestión descrita en el párrafo "Fundamento de la conclusión desfavorable (adversa)" de nuestro informe, la declaración de [la parte apropiada] de que la entidad ha cumplido la ley XYZ, no se presenta fielmente."
- Denegación (abstención) de conclusión (ejemplo para el caso de una limitación al alcance material y generalizada tanto para encargos de seguridad razonable como para encargos de seguridad limitada) – "Debido a la significatividad de la cuestión descrita en el párrafo “Fundamento de la denegación (abstención) de conclusión”, no hemos podido obtener evidencia suficiente y adecuada para alcanzar una conclusión sobre la declaración de [la parte apropiada]. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre dicha declaración.

A192. En algunos casos, el medidor o evaluador puede identificar y describir de modo adecuado que la información sobre la materia objeto de análisis contiene incorrecciones materiales. Por ejemplo, en un encargo de cumplimiento el medidor o evaluador puede describir correctamente los casos de incumplimiento. En esas circunstancias, el apartado 76 requiere que el profesional ejerciente llame la atención de los usuarios a quienes se destina el informe sobre la descripción de la incorrección material, bien expresando una conclusión con salvedades o desfavorable (adversa) o bien expresando una conclusión sin salvedades pero enfatizando el hecho refiriéndose específicamente al mismo en el informe de aseguramiento.

Otras responsabilidades de comunicación (Ref: Apartado 78)

A193. Entre las cuestiones que puede ser adecuado comunicar a la parte responsable, al medidor o evaluador, a la parte contratante o a otros están un fraude o sospecha de fraude y la preparación sesgada de la información sobre la materia objeto de análisis.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

A194. Los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que se informe sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento al nivel adecuado de la dirección o a los

responsables del gobierno de la entidad. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional ejerciente la comunicación de determinadas cuestiones con la parte responsable, con la dirección o 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 profesional ejerciente 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 profesional ejerciente pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

A195. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden:

(a) Requerir que el profesional ejerciente informe a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

(b) Establecer responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias[8].

A196. 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, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el profesional ejerciente informe;

(b) el profesional ejerciente 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; o

(c) las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el profesional ejerciente informe.

A197. La información sobre el incumplimiento identificado o de la existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, de conformidad con las disposiciones legales, reglamentarias o con los requerimientos de ética aplicables, puede incluir incumplimientos de disposiciones legales y reglamentarias que el profesional ejerciente detecta o que llegan a su conocimiento al realizar el encargo pero que pueden no afectar a la información sobre la materia objeto de análisis. De conformidad con esta NIEA, no se espera que el profesional ejerciente tenga un conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias más allá de las que afectan a la información sobre la materia objeto de análisis. Sin embargo, en cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables se puede esperar que el profesional ejerciente aplique sus conocimientos, juicio profesional y su especialización para responder a dichos incumplimientos. El que un acto constituya un incumplimiento real es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado.

A198. En algunas circunstancias, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al profesional ejerciente 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 profesional ejerciente. En otros casos, informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un

[8] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.36 - R360.37 del Código de ética del IESBA.

incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento no se consideraría un incumplimiento del deber de confidencialidad según los requerimientos de ética aplicables[9].

A199. El profesional ejerciente puede considerar consultar internamente (por ejemplo, dentro de la firma o a una firma de la red), obtener asesoramiento jurídico para comprender las implicaciones legales o profesionales de una determinada forma de proceder o consultar, de manera confidencial, con un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad)[10].

Documentación (Ref: Apartados 79–83)

A200. La documentación incluye un registro del razonamiento del profesional ejerciente sobre todas las cuestiones que requieren que se ejercite el juicio profesional y las correspondientes conclusiones. Cuando existan cuestiones de principios o de juicio complejas, que la documentación incluya los hechos relevantes que el profesional ejerciente conocía cuando se alcanzó la conclusión puede ayudar a demostrar el conocimiento del profesional ejerciente.

A201. No es necesario ni práctico documentar todas las cuestiones que el profesional ejerciente tuvo en consideración, ni todos los juicios profesionales formulados en un encargo. Además, no es necesario que el profesional ejerciente documente de forma separada (mediante una lista de verificación, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo del encargo. No es necesario que el profesional ejerciente incluya en la documentación del encargo borradores reemplazados de papeles de trabajo, notas que reflejen ideas preliminares o incompletas, copias previas de documentos posteriormente corregidos por errores tipográficos o de otro tipo y duplicados de documentos.

A202. Al aplicar el juicio profesional para evaluar la extensión de la documentación que se debe preparar y retener, el profesional ejerciente puede considerar lo que sería necesario para proporcionar conocimiento del trabajo realizado y de la base de las principales decisiones que se tomaron (pero no los aspectos detallados del encargo) a otro profesional ejerciente que no tenga experiencia previa alguna con el encargo. Es posible que ese otro profesional ejerciente sólo pueda obtener conocimiento de aspectos detallados del encargo mediante su discusión con el profesional ejerciente que preparó la documentación.

A203. La documentación puede incluir un registro de, por ejemplo:

- las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;
- la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo;
- la persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión y
- las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la parte o partes apropiadas y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.

A204. La documentación puede incluir un registro de, por ejemplo:

- Las cuestiones identificadas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables y el modo en que fueron resueltas.
- Las conclusiones en relación con el cumplimiento de los requerimientos de independencia que sean aplicables al encargo y cualquier discusión pertinente con la

---

[9] Véanse, por ejemplo, los apartados R114.1, 114.1 A1 y R360.37 del Código de ética del IESBA.

[10] Véase, por ejemplo, el apartado 360.39 A1 del Código de ética del IESBA.

firma que sustente dichas conclusiones.

- Las conclusiones que se hayan alcanzado en relación con la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de aseguramiento.
- La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo.

Compilación del archivo final del encargo

A205. La NICC 1 (u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo [11]. Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de aseguramiento[12].

A206. La finalización de la compilación del archivo final del encargo después de la fecha del informe de aseguramiento es un proceso administrativo que no implica la aplicación de nuevos procedimientos o la obtención de nuevas conclusiones. Sin embargo, se pueden hacer cambios en la documentación 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 que el profesional ejerciente haya obtenido, discutido y acordado con los correspondientes miembros del equipo del encargo antes de la fecha del informe de aseguramiento.

A207. La NICC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para la conservación de la documentación de los encargos[13]. El plazo de conservación en el caso de encargos de aseguramiento es, por lo general, como mínimo de cinco años a partir de la fecha del informe de aseguramiento[14].

---

[11] NICC 1, apartado 45

[12] NICC 1, apartado A54

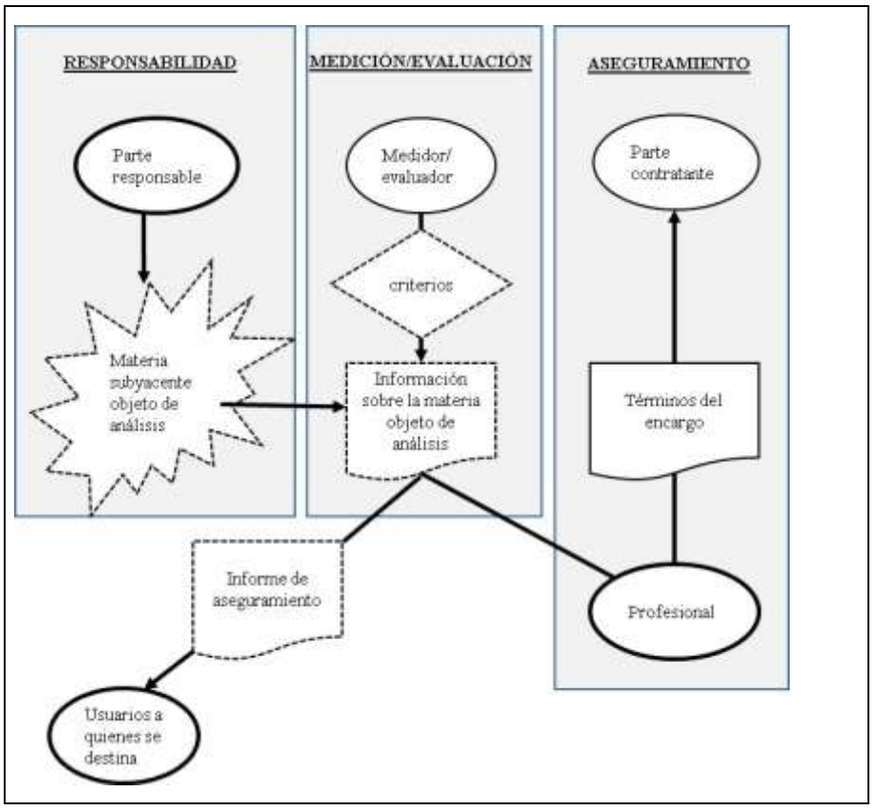
[13] NICC 1, apartado 47

[14] NICC 1, apartado A61

Anexo

(Ref: Apartados 2, A8, A11, A16, A36–A38)

Funciones y responsabilidades



1. En todos los encargos de aseguramiento existen por lo menos tres partes: la parte responsable, el profesional ejerciente y los usuarios a quienes se destina el informe. Según las circunstancias del encargo, también puede existir una función separada de medidor o evaluador o de una parte contratante.

2. El diagrama anterior muestra el modo en que cada una de estas funciones se relacionan con un encargo de aseguramiento.

   (a) La parte responsable es responsable de la materia subyacente objeto de análisis.

   (b) El medidor o evaluador utiliza los criterios para medir o evaluar la materia subyacente objeto de análisis obteniendo como resultado la información sobre la materia objeto de análisis.

   (c) La parte contratante acuerda los términos del encargo con el profesional ejerciente.

   (d) El profesional ejerciente obtiene evidencia suficiente y adecuada que le permita expresar una conclusión cuyo fin es incrementar el grado de confianza de los usuarios a quienes se destina el informe, distintos de la parte responsable, sobre la información relativa a la materia objeto de análisis

   (e) Los usuarios a quienes se destina el informe toman decisiones basándose en la información sobre la materia objeto de análisis. Los usuarios a quienes se destina el informe son la persona o personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de aseguramiento.

3. En relación con estas funciones se indica lo siguiente:
   - Cada encargo de aseguramiento tiene por lo menos una parte responsable y usuarios a quienes se destina el informe, además del profesional ejerciente.
   - El profesional ejerciente no puede ser la parte responsable, ni la parte contratante, ni un usuario a quien se destina el informe.
   - En el marco de un encargo consistente en un informe directo, el profesional ejerciente también es el medidor o evaluador.
   - En el marco de un encargo de constatación, la parte responsable o alguna otra persona, pero no el profesional ejerciente, pueden ser el medidor o evaluador.
   - Cuando el profesional ejerciente ha medido o evaluado la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, el encargo es un encargo consistente en un informe directo. Ese encargo no se puede convertir en un encargo de constatación, aunque otra parte se responsabilice de la medida o evaluación, por ejemplo, anexando a la información sobre la materia objeto de análisis una declaración de la parte responsable en la que se responsabiliza de dicha información.
   - La parte responsable puede ser la parte contratante.
   - En muchos encargos de constatación, la parte responsable puede también ser el medidor o evaluador y la parte contratante. Un ejemplo es cuando una entidad contrata a un profesional ejerciente para realizar un encargo de aseguramiento relativo a un informe que ha preparado sobre sus propias prácticas de sostenibilidad. Cuando el profesional ejerciente es contratado para realizar un encargo de aseguramiento relativo a un informe preparado por un organismo gubernamental sobre las prácticas de sostenibilidad de una sociedad privada es un ejemplo de situación en la que la parte responsable es distinta del medidor o evaluador.
   - En un encargo de constatación, por lo general el medidor o evaluador proporciona al profesional ejerciente una manifestación escrita relativa a la información sobre la materia objeto de análisis. En algunos casos, puede ocurrir que el profesional ejerciente no consiga dicha manifestación, por ejemplo, cuando la parte contratante no es el medidor o evaluador.
   - La parte responsable puede ser uno de los usuarios a quienes se destina el informe, pero no el único.
   - La parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios a quienes se destina el informe pueden pertenecer a entidades distintas o a la misma entidad. Como ejemplo de este último caso, en una estructura de dos niveles, el comité de supervisión puede desear obtener un grado de seguridad sobre la información que le facilita el comité ejecutivo de la entidad. La relación entre la parte responsable, el medidor o evaluador y los usuarios a quienes se destina el informe se ha de contemplar en el contexto de un encargo específico y puede diferir de las líneas tradicionales de responsabilidad. Por ejemplo, la alta dirección de una entidad (el usuario a quien se destina el informe) puede contratar a un profesional ejerciente para que realice un encargo de aseguramiento sobre un aspecto concreto de las actividades de la entidad, el cual es responsabilidad directa de un nivel inferior de la dirección (la parte responsable), pero del cual la alta dirección es responsable en última instancia.
   - Una parte contratante que no sea también la parte responsable puede ser el usuario a quien se destina el informe.
4. La conclusión del profesional ejerciente se puede redactar en términos relativos a:
   - la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables;
   - la información sobre la materia objeto de análisis y los criterios aplicables o

- una declaración realizada por la parte apropiada.

5. El profesional ejerciente y la parte responsable pueden acordar aplicar los principios incluidos en las NIEA a un encargo cuando el único usuario sea la parte responsable pero cuando se cumplen todos los demás requerimientos de las NIEA. En estos casos, el informe del profesional ejerciente incluye una declaración que restringe la utilización del informe a la parte responsable.

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3400

(Anteriormente NIA 810)

EXAMEN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROSPECTIVA

(Esta norma está en vigor)

CONTENIDO

Apartado

Introducción 1–7

Grado de seguridad proporcionado por el auditor en relación con información financiera prospectiva 8-9

Aceptación del encargo 10–12

Conocimiento del negocio 13–15

Periodo cubierto 16

Procedimientos de examen 17–25

Presentación y revelación de información 26

Informe sobre el examen de información financiera prospectiva 27–32

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3400, *Examen de información financiera prospectiva* debe interpretarse en el contexto del *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

Introducción

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) tiene como objetivo establecer reglas y proporcionar orientación para encargos consistentes en examinar e informar sobre información financiera prospectiva, incluidos los procedimientos de examen de “mejor estimación” o de “caso hipotético”. Esta norma no es aplicable al examen de información financiera prospectiva presentada en términos generales o en estilo narrativo, por ejemplo, los comentarios y análisis que presenta la dirección en los informes anuales de la entidad, a pesar de que muchos de los procedimientos que se indican en esta norma pueden resultar adecuados para dicho examen.

2. **En un encargo para examinar información financiera prospectiva, el auditor, debe obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si:**

   (a) **Las hipótesis utilizadas por la dirección en el supuesto de “mejor estimación” en la que se basa la información financiera prospectiva no son irrazonables y, en el supuesto de un “caso hipotético”, si dichas hipótesis son congruentes con la finalidad de la información;**

   (b) **La información financiera prospectiva ha sido preparada adecuadamente sobre la base de las hipótesis;**

   (c) **La información financiera prospectiva se presenta de manera adecuada y todas las hipótesis materiales se han revelado adecuadamente, incluida una indicación clara de si se trata de la mejor estimación, o de un caso hipotético; y**

   (d) **La información financiera prospectiva ha sido preparada sobre una base congruente con los estados financieros históricos, utilizando principios contables adecuados.**

3. "Información financiera prospectiva" significa información financiera basada en hipótesis sobre hechos que pueden suceder en el futuro y sobre posibles actuaciones de la entidad. Es de naturaleza altamente subjetiva y su preparación requiere la aplicación de juicios en un grado considerable. La información financiera prospectiva puede consistir en un pronóstico, en una proyección, o en una combinación de ambos, por ejemplo, un pronóstico a un año más una proyección a cinco años.

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

5. “Proyección, extrapolación" significa información financiera prospectiva preparada sobre la base de:

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

   (b) una combinación de las mejores estimaciones y de un caso hipotético.

   Dicha información ilustra las posibles consecuencias, a la fecha a la que se prepara la información, si tuvieran lugar los hechos futuros y las actuaciones previstas (escenario “¿qué pasaría si?”)

6. La información financiera prospectiva puede incluir estados financieros completos o uno o más componentes de los mismos y se puede preparar:

   (a) como una herramienta interna para la gestión (por ejemplo, para facilitar la evaluación de una posible inversión) o,

   (b) para su distribución a terceros, como, por ejemplo:

- En el folleto a entregar a los potenciales inversores, con el fin de proporcionar información acerca de las expectativas futuras.
- En un informe anual, para proporcionar información a los accionistas, organismos reguladores y a otros interesados.
- En un documento para información de los prestamistas (por ejemplo, pronósticos sobre flujos de efectivo).

7. La dirección es responsable de la preparación y presentación de la información financiera prospectiva, incluida la identificación y adecuada revelación de las hipótesis en las que se basa. Se puede solicitar al auditor que examine e informe sobre la información financiera prospectiva, para aumentar su credibilidad, tanto si será utilizada por terceros como si es para uso interno.

Grado de seguridad proporcionado por el auditor con respecto a información financiera prospectiva

8. La información financiera prospectiva se refiere a hechos y actuaciones que todavía no han tenido lugar, y que puede que no ocurran nunca. Aunque la evidencia para sustentar las hipótesis en las que se basa la información financiera prospectiva puede estar disponible, tal evidencia está, por lo general, orientada al futuro y, por tanto, es de carácter especulativo y diferente de la evidencia que normalmente está disponible en la auditoría de información financiera histórica. El auditor no está, en consecuencia, en condiciones de expresar una opinión sobre si se alcanzarán los resultados que se muestran en la información financiera prospectiva.

9. Además, dados los tipos de evidencia disponible para la evaluación de las hipótesis en las que se basa la información financiera prospectiva, al auditor le puede resultar difícil obtener un grado de satisfacción suficiente como para expresar una opinión positiva de que las hipótesis están libres de incorrección material. Por tanto, en esta NIEA, al informar sobre la razonabilidad de las hipótesis de la dirección, el auditor proporciona sólo un grado de seguridad moderado. Sin embargo, si a juicio del auditor se ha obtenido un grado de satisfacción adecuado, no se excluye la posibilidad de que exprese seguridad de forma positiva con respecto a las hipótesis.

Aceptación del encargo

10. Antes de aceptar el encargo para examinar información financiera prospectiva, el auditor tiene en cuenta, entre otras cuestiones:
    - la utilización prevista de la información;
    - si la información será destinada a distribución general o limitada;
    - la naturaleza de las hipótesis, es decir, si se tratan de la mejor estimación o de un caso hipotético;
    - los elementos que se incluirán en la información y
    - el periodo al que se refiere la misma.

11. **El auditor no debe aceptar o debe renunciar al encargo cuando las hipótesis claramente no sean realistas o cuando el auditor estime que la información financiera prospectiva resultará inadecuada para su utilización prevista.**

12. **El auditor y el cliente deben acordar los términos del encargo.** En interés tanto del cliente como del auditor, este último envía una carta de encargo con el fin de evitar malentendidos con respecto al encargo. Dicha carta trata las cuestiones indicadas en el apartado 10 y establece la responsabilidad de la dirección con respecto a las hipótesis así como de proporcionar al auditor toda la información pertinente y los datos fuente utilizados para desarrollar las hipótesis.

Conocimiento del negocio

13. **El auditor debe obtener un grado de conocimiento del negocio, suficiente como para permitirle evaluar si se han identificado correctamente todas las hipótesis significativas necesarias para la preparación de la información financiera prospectiva.** El auditor necesita también familiarizarse con los procesos utilizados por la entidad para preparar la información financiera prospectiva, teniendo en cuenta, por ejemplo:

    - Los controles internos existentes sobre el sistema utilizado para preparar la información financiera prospectiva así como la especialización y experiencia de las personas que la preparan.
    - La naturaleza de la documentación preparada por la entidad que sustenta las hipótesis de la dirección.
    - La medida en que se utilizan técnicas estadísticas, matemáticas y las asistidas por ordenador.
    - Los métodos utilizados para establecer y aplicar hipótesis.
    - La precisión de la información financiera prospectiva elaborada en periodos anteriores, así como las razones que justifican divergencias significativas.

14. **El auditor debe evaluar la medida en que puede justificar la confianza en la información financiera histórica.** El auditor debe conocer la información financiera histórica, para evaluar si la información financiera prospectiva ha sido preparada sobre bases congruentes con dicha información financiera histórica y con la finalidad de obtener una referencia adecuada para evaluar las hipótesis de la dirección. El auditor debe determinar, por ejemplo, si la información financiera histórica pertinente ha sido auditada o revisada y si en su preparación se utilizaron principios contables aceptables.

15. Si el informe de auditoría o de revisión de la información financiera histórica de periodos anteriores contuviera una opinión modificada o si la entidad estuviera en su etapa de puesta en marcha, el auditor tendrá en cuenta estas circunstancias, así como su efecto sobre el examen de la información financiera prospectiva.

Periodo cubierto

16. **El auditor debe tener en cuenta el periodo de tiempo al que se refiere la información financiera prospectiva.** Dado que las hipótesis resultan más especulativas cuanto mayor es ese periodo, a medida que el mismo se alarga, disminuye la capacidad de la dirección para realizar la mejor estimación. El periodo no debe extenderse más allá del momento en el que la dirección disponga de bases razonables para sus hipótesis. A continuación se indican algunos de los factores que son relevantes para la consideración del auditor sobre el periodo de tiempo al que se refiere la información financiera prospectiva:

    - El ciclo de operaciones, por ejemplo, en el caso de un importante proyecto de construcción, el periodo requerido para concluir el proyecto puede indicar el periodo cubierto.
    - El grado de fiabilidad de las hipótesis, por ejemplo, si la entidad está introduciendo un nuevo producto, el periodo de prospección puede ser corto y dividirse en varios intervalos pequeños, tales como semanas o meses. Si la única actividad de la entidad consiste en tener una propiedad bajo un contrato de alquiler a largo plazo, puede resultar razonable un periodo de tiempo relativamente largo.
    - Las necesidades de los usuarios, por ejemplo, se puede preparar información financiera prospectiva relacionada con la solicitud de un préstamo cubriendo el periodo necesario para generar suficientes fondos para su amortización. Por otro lado, es posible que se prepare la información en relación con la emisión de obligaciones

para ilustrar la utilización prevista de los fondos en el periodo siguiente.

Procedimientos de examen

17. **Al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar, el auditor debe tener en cuenta las siguientes consideraciones:**

    (a) **la probabilidad de incorrecciones materiales;**

    (b) **el conocimiento obtenido durante encargos anteriores;**

    (c) **la competencia de la dirección en relación con la preparación de información financiera prospectiva;**

    (d) **la medida en que la información financiera prospectiva resulta afectada por los juicios de la dirección; y**

    (e) **lo adecuado y la fiabilidad de los datos subyacentes.**

18. El auditor evalúa la fuente y la fiabilidad de la evidencia en la que se basan las mejores estimaciones de las hipótesis de la dirección. La evidencia suficiente y adecuada para sustentar las hipótesis se obtiene de fuentes internas y externas, la consideración de las hipótesis a la luz de la información financiera histórica y una evaluación de si estas están basadas en planes que están al alcance de la entidad.

19. En el supuesto de un caso hipotético, el auditor se asegura de que se han tenido en cuenta todas las implicaciones significativas de dicha situación. Por ejemplo, si se supone un crecimiento de las ventas superior a la capacidad actual permitida por el inmovilizado actual, la información financiera prospectiva debe incluir las inversiones en inmovilizado necesarias para incrementar la capacidad productiva de la planta o los costes de medios alternativos para alcanzar la cifra de ventas prevista, como puede ser la subcontratación de la producción.

20. Aunque no es necesario que el auditor obtenga evidencia para sustentar situaciones hipotéticas, este debe quedar satisfecho de que las hipótesis son congruentes con la finalidad de la información financiera prospectiva y de que no existe ninguna razón para pensar que no son realistas.

21. El auditor debe estar satisfecho de que la información financiera prospectiva ha sido adecuadamente preparada a partir de las hipótesis de la dirección, por ejemplo, haciendo comprobaciones como el recálculo y la revisión de la congruencia interna, es decir, evaluando si las actuaciones que la dirección prevé realizar son compatibles entre sí y si no existen incongruencias en la determinación de las cantidades que se basan en variables habituales, como pueden ser los tipos de interés.

22. El auditor se centra en el grado en que las áreas especialmente sensibles a las variaciones afectarán de manera material a los resultados mostrados en la información financiera prospectiva. Esto influye en hasta qué punto el auditor intentará obtener evidencia adecuada. También influye en su evaluación de la adecuación e idoneidad de la información revelada.

23. Cuando se le contrata para examinar uno o más componentes de información financiera prospectiva, como por ejemplo un solo estado financiero, es importante que el auditor tenga en cuenta la posible interrelación con otros componentes de los estados financieros.

24. Cuando se incluye un periodo ya transcurrido en la información financiera prospectiva, el auditor evalúa la medida en que necesita aplicar procedimientos de auditoría a la información histórica. Estos procedimientos variarán dependiendo de las circunstancias, como, por ejemplo, la magnitud del periodo ya transcurrido.

25. El auditor debe obtener una carta de manifestaciones de la dirección, en la que se

indique la utilización prevista de la información prospectiva, y en la que se confirme la integridad de las hipótesis significativas de la dirección, y el reconocimiento por parte de la dirección de que es responsable de la información financiera prospectiva.

Presentación y revelación de información

26. Además de cualquier requerimiento contenido en disposiciones legales o reglamentarias o en normas profesionales, al evaluar la presentación y revelación de la información financiera prospectiva, el auditor debe tener en cuenta si:

    (a) la presentación de la información financiera prospectiva es informativa y no induce a error;

    (b) se revelan claramente las políticas contables en las notas explicativas;

    (c) se revelan adecuadamente las hipótesis en las notas explicativas. Ha de quedar claro si se trata de la mejor estimación de la dirección o si se trata de un caso hipotético y, cuando se establecen hipótesis en áreas materiales y que están sujetas a un alto grado de incertidumbre, se debe revelar adecuadamente dicha incertidumbre y, como resultado, la sensibilidad de los resultados;

    (d) se revela la fecha a la que se refiere la información financiera prospectiva. La dirección ha de confirmar que las hipótesis son adecuadas a dicha fecha, aunque la información subyacente se pueda haber generado durante un periodo de tiempo;

    (e) cuando los datos de la información financiera prospectiva se expresan dentro de un intervalo, se indican claramente los criterios para el establecimiento de hitos en el mismo y si dicho intervalo no se ha seleccionado de manera sesgada ni que pueda inducir a error y

    (f) se revela cualquier cambio que se haya producido en las políticas contables desde los últimos estados financieros históricos, junto con las razones del mismo y su posible efecto en la información financiera prospectiva.

Informe sobre el examen de información financiera prospectiva

27. **El informe del auditor sobre el examen de información financiera prospectiva debe contener:**

    (a) **un título;**

    (b) **un destinatario;**

    (c) **la identificación de la información financiera prospectiva;**

    (d) **una referencia a la NIEA o a las normas o prácticas nacionales aplicables al examen de información financiera prospectiva;**

    (e) **una declaración de que la dirección es responsable de la información financiera prospectiva, incluidas las hipótesis en las que se basa;**

    (f) **en su caso, una referencia sobre su finalidad y/o a posibles limitaciones en la distribución de la información financiera prospectiva;**

    (g) **una conclusión de forma negativa sobre si las hipótesis constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva;**

    (h) **una opinión sobre si la información financiera prospectiva ha sido adecuadamente preparada sobre la base de las hipótesis y si se presenta de conformidad con el marco de información financiera aplicable;**

    (i) **las advertencias que sean necesarias en relación con la posibilidad de que se alcancen los resultados mostrados en la información financiera prospectiva:**

    (j) **la fecha del informe, que debe ser aquella en que se completen los**

procedimientos;

(k) **la dirección del auditor y**

(l) **la firma del auditor.**

(m) **El informe debe:**

- Indicar si, basándose en el examen de la evidencia en la que se sustentan las hipótesis, ha llegado a conocimiento del auditor alguna cuestión que le lleve a pensar que no constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva.
- Expresar una opinión sobre si la información financiera prospectiva se ha preparado adecuadamente sobre la base de las hipótesis, y si se presenta de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- Declarar que:
  - los resultados reales pueden diferir de los que se reflejan en la información financiera prospectiva, dado que los hechos previstos a menudo no ocurren como se espera, y que las variaciones podrían resultar materiales. Del mismo modo, cuando la información se expresa en forma de intervalo, se indica que no existe seguridad de que los resultados reales estén comprendidos dentro del intervalo y
  - cuando se trata de una proyección, la información financiera prospectiva se ha preparado para (indicar la finalidad), utilizando un conjunto de hipótesis que incluye situaciones hipotéticas con respecto a hechos futuros y a actuaciones de la dirección, que no necesariamente se espera que se produzcan. En consecuencia, se advierte a los lectores de que la información financiera prospectiva no se utiliza para finalidades distintas de las que se indican.

28. A continuación se incluye un ejemplo de un extracto de un informe no modificado sobre un pronóstico:

> "Hemos examinado el pronóstico[1], de conformidad con las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento aplicables al examen de información financiera prospectiva. La dirección es responsable de dicho pronóstico, incluidas las hipótesis en las que se sustenta, que se exponen en la nota X.
>
> Basándonos en nuestro examen de la evidencia que sustenta las hipótesis, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que dichas hipótesis no constituyen una base razonable para el pronóstico. Además, en nuestra opinión, el pronóstico ha sido adecuadamente preparado sobre la base de las hipótesis y se presenta de conformidad con ...[2]
>
> Los resultados reales pueden diferir del pronóstico ya que los hechos previstos a menudo no ocurren como se espera y la variación puede ser material.

29. A continuación se incluye un ejemplo de un extracto de un informe no modificado relativo a una proyección:

> "Hemos examinado la proyección[3] de conformidad con las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento aplicables al examen de información financiera prospectiva. La dirección es responsable de esta proyección, incluidas las hipótesis

---

1 Incluir el nombre de la entidad y el periodo cubierto por el pronóstico, facilitando además la identificación adecuada, tal como la referencia al número de páginas o la identificación de cada uno de los estados incluidos.

2 Indicar el marco de información financiera aplicable.

3 Incluir el nombre de la entidad y el periodo cubierto por el pronóstico, facilitando además la identificación adecuada, tal como la referencia al número de páginas o la identificación de cada uno de los estados incluidos.

en las que se sustenta, que se exponen en la nota X.

Esta proyección se ha preparado para (indicar la finalidad). Dado que la entidad se encuentra en su fase inicial, la proyección se ha realizado utilizando un conjunto de hipótesis sobre hechos futuros y sobre actuaciones de la dirección que no necesariamente se espera que se produzcan. En consecuencia, el lector debe tener en cuenta que esta proyección puede no ser adecuada para finalidades diferentes de la anteriormente indicada.

Basándonos en nuestro examen de la evidencia que sustenta las hipótesis, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que dichas hipótesis no constituyen una base razonable para la proyección, suponiendo que (indicar o hacer referencia al caso hipotético). Además, en nuestra opinión, el pronóstico ha sido adecuadamente preparado sobre la base de las hipótesis y se presenta de conformidad con ...[4]

Sin embargo, incluso si ocurrieran los hechos previstos en el caso hipotético descrito anteriormente, los resultados reales aún podrían diferir de los resultantes de la proyección ya que otros hechos previstos a menudo no ocurren como se espera y la variación podría ser material.”

30. **Cuando el auditor considera que la presentación y las revelaciones de la información financiera prospectiva no son adecuadas, debe emitir una opinión con salvedades o desfavorable (adversa) en su informe sobre la información financiera prospectiva, o renunciar al encargo, según corresponda. Este sería el caso, por ejemplo, cuando la información financiera no revela adecuadamente las consecuencias de cualquier hipótesis altamente sensible.**

31. **Cuando el auditor considera que una o varias hipótesis significativas no constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva preparada sobre la base de la mejor estimación, o que una o varias hipótesis no constituyen una base razonable para la información financiera prospectiva teniendo en cuenta el caso hipotético, el auditor debe expresar una opinión desfavorable (adversa) en el informe sobre la información financiera prospectiva, o renunciar al encargo.**

32. **Cuando el examen está afectado por condiciones que impiden la aplicación de uno o varios procedimientos que el auditor considera necesarios dadas las circunstancias, debe renunciar al encargo o denegar la opinión (abstenerse de opinar), describiendo la limitación al alcance en su informe sobre la información financiera prospectiva.**

---

[4] Véase la nota 2.

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO (NIEA) 3402

INFORMES DE ASEGURAMIENTO SOBRE LOS CONTROLES EN LAS ORGANIZACIONES DE SERVICIOS

(Aplicable a los informes de aseguramiento de auditores de la entidad prestadora del servicio que cubran periodos que terminen a partir del 15 de junio de 2011)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIEA……1-6

Fecha de entrada en vigor ……...7

Objetivos……..……8

Definiciones……..…...9

Requerimientos

NIEA 3000 (Revisada)…….....10

Requerimientos de ética……..……11

Dirección y responsables del gobierno de la entidad……12

Aceptación y continuidad……..……13–14

Evaluación de la adecuación de los criterios……....15–18

Importancia relativa o materialidad……..…..19

Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios……..…….20

Obtención de evidencia relativa a la descripción……..…21–22

Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles…….……..……..23

Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles……..…24–29

El trabajo de la función de auditoría interna…..…….……30–37

Manifestaciones escritas……..38–40

Otra información……..41–42

Hechos posteriores al cierre……43–44

Documentación……45–52

Preparación del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio.53–55

Otras responsabilidades de comunicación……56

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIEA……A1–A2

Definiciones ……..……..A3–A4

Requerimientos de ética……A5

Dirección y responsables del gobierno de la entidad……A6

Aceptación y continuidad……..……..A7–A12

Evaluación de la adecuación de los criterios……...A13–A15

Importancia relativa o materialidad……A16–A18

Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios……..…..A19–A20

Obtención de evidencia relativa a la descripción……..……...A21–A24

Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles……A25–A27

Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles……..……...A28–A36

El trabajo de la función de auditoría interna……..A37–A41

Manifestaciones escritas……A42–A43

Otra información……A44–A45

Documentación……..A46

Preparación del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio A47–A52

Otras responsabilidades de comunicación ……A53

Anexo 1: Ejemplos de afirmaciones de la organización de servicios

Anexo 2: Ejemplos de informes de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

Anexo 3: Ejemplos de informes de aseguramiento modificados del auditor de la entidad prestadora del servicio

---

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en las organizaciones de servicios* debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* que establecen la autoridad de las NIEA.

Introducción

Alcance de esta NIEA

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de aseguramiento, realizados por un profesional ejerciente[1], cuyo fin es proporcionar un informe, que será utilizado por las entidades usuarias y sus auditores, sobre los controles en una organización de servicios que presta un servicio a las entidades usuarias que probablemente sea relevante para el control interno de las mismas al estar relacionado con la información financiera. Complementa la NIA 402[2], en el sentido de que los informes que se preparen de conformidad con esta NIEA pueden proporcionar evidencia adecuada según la NIA 402. (Ref: Apartados A1)

2. El *Marco Internacional para Encargos de Aseguramiento* (el Marco de Aseguramiento) establece que un encargo de aseguramiento puede ser un “encargo de seguridad razonable” o un “encargo de seguridad limitada” y que un encargo de aseguramiento puede ser un “encargo de constatación" o un encargo consistente en un informe directo[3]. Esta NIEA trata únicamente de encargos de seguridad razonable de constatación[4].

3. Esta NIEA sólo es aplicable cuando la organización de servicios es responsable de que los controles estén adecuadamente diseñados o cuando, en otra circunstancia, pueda realizar una declaración sobre dicho diseño. Esta NIEA no trata de encargos de aseguramiento:

   (a) únicamente para informar sobre si los controles en una organización de servicios han funcionado según se describen o

   (b) para informar sobre los controles en una organización de servicios distintos de los que están relacionados con un servicio que probablemente sea relevante para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera (por ejemplo, controles que afectan a los controles de producción o de calidad de las entidades usuarias).

   Sin embargo, esta NIEA sí proporciona algunas orientaciones para dichos encargos cuando se realizan de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada). (Ref: Apartado A2)

4. Además de ser contratado para emitir un informe de aseguramiento sobre controles, el auditor de la entidad prestadora del servicio puede ser contratado para proporcionar informes tales como los siguientes, los cuales no son tratados en esta NIEA:

   (a) informes sobre las transacciones o los saldos de una entidad usuaria que son procesados por una organización de servicios; o

   (b) informes de procedimientos acordados sobre los controles en una organización de servicios.

Relación con la NIEA 3000 (Revisada), otros pronunciamientos profesionales y otros requerimientos

5. Al auditor de la entidad prestadora del servicio se le requiere que cumpla con la NIEA 3000 (Revisada) y con esta NIEA cuando lleve a cabo encargos de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios. Esta NIEA complementa pero no reemplaza la NIEA 3000 (Revisada) y desarrolla la forma en la que la NIEA 3000 (Revisada) se ha de aplicar en el caso de un encargo de seguridad razonable cuyo fin sea informar sobre los controles en una organización de servicios.

---

1 NIEA 3000 (Revisada), *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*, apartado 12(r)

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

3 NIEA 3000 (Revisada), apartado 12

4 Apartados 13 y 53(k) de esta NIEA

6. El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros aspectos, el cumplimiento de las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales y reglamentarias que sean al menos igual de exigentes[5]. También exige que el socio del encargo sea miembro de una firma que aplica la NICC 1[6] u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1.

Fecha de entrada en vigor

7. Esta NIEA es aplicable a los informes de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que cubran periodos que terminen a partir del 15 de junio de 2011.

Objetivos

8. Los objetivos del auditor de la entidad prestadora del servicio son:

   (a) Obtener una seguridad razonable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de criterios apropiados:

      (i) de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios presenta fielmente el sistema tal como estaba diseñado e implementado durante el periodo especificado (o, en caso de un informe tipo 1, en una determinada fecha);

      (ii) de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo especificado (o, en caso de un informe tipo 1, en una determinada fecha);

      (iii) cuando se incluya en el alcance del encargo, de que los controles funcionaron eficazmente para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control que se indican en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcanzaron a lo largo del periodo especificado.

   (b) Informar sobre las cuestiones descritas en (a) de acuerdo con sus hallazgos.

Definiciones

9. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

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

---

[5] NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(a), 20 y 34

[6] NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(b) y 31(a) 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*

(b) Controles complementarios de la entidad usuaria – Controles que la organización de servicios, en el diseño de su servicio, presupone que serán implementados por las entidades usuarias y que, si resultan necesarios para que se alcancen los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, se identifican en dicha descripción.

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

(d) Controles en la organización de servicios – Controles sobre el logro de un objetivo de control cubierto por el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio. (Ref: Apartado A3)

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

(f) Criterios – Referencias utilizadas para evaluar o medir la materia subyacente objeto de análisis. Los "criterios aplicables" son los criterios utilizados en un encargo concreto.

(g) Método de inclusión – Método para tratar los servicios prestados por una subcontratación de la organización de servicios en el que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye la naturaleza de los servicios prestados por la subcontratación, y los correspondientes controles relacionados con los mismos en dicha subcontratación se incluyen en dicha descripción así como en el alcance del encargo del auditor de la entidad prestadora del servicio. (Ref: Apartado A4)

(h) Función de auditoría interna – Función de una entidad que realiza actividades de aseguramiento 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.

(i) Auditores internos – Personas que realizan actividades correspondientes a la función de auditoría interna. Los auditores internos pueden pertenecer a un departamento de auditoría interna o función equivalente.

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

  (i) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;

  (ii) una declaración por escrito de la organización de servicios de que, en todos los aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:

    a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado en la fecha determinada;

    b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados en la fecha determinada; y

  (iii) un informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que proporciona una conclusión de seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (ii) a. y b. anteriores.

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

  (i) una descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;

  (ii) una declaración por escrito de la organización de servicios de que, en todos los

aspectos materiales y sobre la base de criterios apropiados:

a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios tal como estaba diseñado e implementado durante el periodo determinado;
b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo determinado; y
c. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo determinado; y

(iii) Un informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que:

a. proporciona una conclusión de seguridad razonable sobre las cuestiones mencionadas en (ii) a., b. y c. anteriores; e
b. incluye una descripción de las pruebas de controles y de los resultados de las mismas.

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

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

(n) Declaración de la organización de servicios – La declaración escrita relativa a las cuestiones mencionadas en el apartado 9(k) (ii) (o en el apartado 9(j) (ii) en el caso de un informe tipo 1).

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

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

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

(r) Auditor de la entidad usuaria – Auditor que audita y emite el informe de auditoría sobre los estados financieros de una entidad usuaria[7].

(s) Entidad usuaria – Entidad que utiliza una organización de servicios.

---

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

Requerimientos

NIEA 3000 (Revisada)

10. El auditor de la entidad prestadora del servicio no indicará que ha cumplido esta NIEA salvo si ha cumplido los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000 (Revisada).

Requerimientos de ética

11. El auditor de la entidad prestadora del servicio cumplirá las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartado A5)

Dirección y responsables del gobierno de la entidad

12. Cuando esta NIEA requiera que el auditor de la entidad prestadora del servicio indague formulando preguntas a la organización de servicios, le solicite manifestaciones, se comunique con ella, o se relacione de cualquier otro modo con dicha organización, el auditor de la entidad prestadora del servicio determinará la persona o personas adecuadas de la dirección o de los responsables del gobierno de la organización de servicios con los que relacionarse. Esto incluirá considerar las personas que tienen las responsabilidades adecuadas y conocimiento de las cuestiones de las que se trata. (Ref: Apartado A6)

Aceptación y continuidad

13. Antes de acordar el aceptar o continuar un encargo, el auditor de la entidad prestadora del servicio:

    (a) Determinará si:

        (i) tiene la capacidad y la competencia necesarias para realizar el encargo; (Ref: Apartado A7)

        (ii) los criterios que el profesional ejerciente espera que serán aplicados por la organización de servicios para preparar la descripción de su sistema son adecuados y estarán a disposición de las entidades usuarias y de sus auditores; y

        (iii) el alcance del encargo y la descripción de su sistema, realizada por la organización de servicios, no serán tan limitados que probablemente no sean útiles para las entidades usuarias ni para sus auditores.

    (b) Obtendrá una confirmación de la dirección de la organización de servicios de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad:

        (i) de preparar la descripción de su sistema y la declaración adjunta a la misma, así como de la integridad, exactitud y método de presentación de dicha descripción y declaración; (Ref: Apartado A8)

        (ii) de disponer de una base razonable para la declaración de la organización de servicios que acompaña a la descripción de su sistema; (Ref: Apartado A9)

        (iii) de indicar en su declaración los criterios que ha utilizado para preparar la descripción de su sistema;

        (iv) de indicar en la descripción de su sistema:

            a. los objetivos de control; y
            b. cuando éstos hayan sido establecidos por disposiciones legales o reglamentarias o por un tercero (por ejemplo, por un grupo de usuarios o por un organismo profesional), el tercero que los ha establecido;

        (v) de identificar los riesgos para la consecución de los objetivos de control

indicados en la descripción de su sistema, y del diseño e implementación de controles para proporcionar una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirán que se alcancen los objetivos de control indicados en dicha descripción y, en consecuencia, de que los objetivos de control indicados se alcanzarán; y (Ref: Apartado A10)

(vi) de proporcionar al auditor de la entidad prestadora del servicio:

a. acceso a toda la información, tal como registros, documentación y otras cuestiones, incluidos los acuerdos sobre nivel de servicios, que entienda la organización de servicios que es relevante para la descripción de su sistema y para la declaración adjunta a la misma;
b. información adicional que solicite el auditor de la entidad prestadora del servicio a la organización de servicios a efectos del encargo; y
c. acceso ilimitado a las personas de la organización de servicios de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo

14. Si la organización de servicios solicita una modificación del alcance del encargo antes de que éste se haya terminado, el auditor de la entidad prestadora del servicio se asegurará de que existe una justificación razonable para dicha modificación. (Ref: Apartados A11–A12)

Determinación de la adecuación de los criterios

15. El auditor de la entidad prestadora del servicio determinará si la organización de servicios ha utilizado criterios adecuados en la preparación de la descripción de su sistema, en la evaluación de que los controles están adecuadamente diseñados y, en el caso de un informe tipo 2, en la evaluación de si los controles están funcionando eficazmente.

16. Al determinar la adecuación de los criterios para evaluar la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, el auditor de la entidad prestadora del servicio determinará si dichos criterios abarcan, como mínimo:

(a) si la descripción muestra el modo en que el sistema de la organización de servicios se diseñó e implementó, incluido, según corresponda:

(i) los tipos de servicios prestados, así como, según corresponda, las clases de transacciones procesadas;

(ii) los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnologías de la información como manuales, mediante los cuales se prestan los servicios, así como, según corresponda, los procedimientos a través de los cuales las transacciones se generan, se registran, se procesan, se corrigen en caso necesario, y se transfieren a los informes y a la demás información preparada para las entidades usuarias;

(iii) los correspondientes registros e información de soporte, incluidos, cuando sea adecuado, los registros contables, información de soporte y cuentas específicas que se utilizan para generar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se transfiere a los informes y demás información preparada para las entidades usuarias;

(iv) el modo en que el sistema de la organización de servicios trata los hechos y condiciones significativos, distintos de las transacciones;

(v) el proceso que se utiliza para preparar los informes y demás información para las entidades usuarias;

(vi) los objetivos de control especificados y los controles diseñados para alcanzarlos;

(vii) los controles complementarios de la entidad usuaria que se han tenido en cuenta en el diseño de los controles; y

(viii) otros aspectos del entorno de control de la organización de servicios, de su proceso de valoración del riesgo, de su sistema de información (incluido los procesos de negocio relacionados) y comunicación, actividades de control y controles de seguimiento que sean relevantes para los servicios prestados.

(b) En el caso de un informe tipo 2, si la descripción incluye los detalles relevantes de los cambios que se hayan producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo cubierto por la descripción.

(c) Si la descripción omite o distorsiona información relativa al alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de entidades usuarias y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada entidad usuaria por separado y sus auditores puedan considerar importantes en su entorno particular.

17. Al determinar si los criterios son adecuados para juzgar el diseño de los controles, el auditor de la entidad prestadora del servicio determinará si dichos criterios comprenden, al menos, si:

(a) la organización de servicios ha identificado los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema; y

(b) los controles identificados en dicha descripción, si funcionaran según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirían que se alcanzaran los objetivos de control indicados.

18. Al determinar si los criterios son adecuados para valorar la eficacia operativa de los controles para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control identificados en la descripción se alcanzarán, el auditor de la entidad prestadora del servicio determinará si dichos criterios comprenden, al menos, si los controles fueron congruentemente aplicados tal como estaban diseñados, a lo largo del periodo especificado. Esto incluye examinar si los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas. (Ref: Apartados A13–A15)

Importancia relativa o materialidad

19. En la planificación y realización del encargo, el auditor de la entidad prestadora del servicio tendrá en cuenta la materialidad en relación con la presentación fiel de la descripción, con lo adecuado del diseño de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, con la eficacia operativa de los controles. (Ref: Apartados A16–A18)

Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios

20. El auditor de la entidad prestadora del servicio obtendrá conocimiento del sistema de la organización de servicios, incluidos los controles comprendidos en el alcance del encargo. (Ref: Apartados A19–A20)

Obtención de evidencia relativa a la descripción

21. El auditor de la entidad prestadora del servicio obtendrá y estudiará la descripción del sistema realizada por la organización de servicios, y evaluará si los aspectos de la descripción que están incluidos en el alcance del encargo se presentan fielmente, incluido si: (Ref: Apartados A21–A22)

(a) Los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son razonables en las circunstancias; (Ref: Apartado A23)

(b) Los controles identificados en dicha descripción fueron implementados;

(c) Los controles complementarios de la entidad usuaria, en su caso, se describen adecuadamente; y

(d) los servicios realizados, si los hubiera, por una subcontratación se describen adecuadamente, así como si se ha utilizado el método de exclusión o el método de inclusión en relación con los mismos.

22. El auditor de la entidad prestadora del servicio determinará, mediante otros procedimientos en combinación con indagaciones, si el sistema de la organización de servicios ha sido implementado. Dichos otros procedimientos incluirán la observación así como la revisión de registros y de otra documentación, sobre la forma de funcionamiento del sistema de la organización de servicios y de aplicación de los controles. (Ref: Apartado A24)

Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles

23. El auditor de la entidad prestadora del servicio determinará qué controles de la organización de servicios son necesarios para que se alcancen los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la misma, y evaluará si dichos controles se han diseñado adecuadamente. Dicha determinación incluirá: (Ref: Apartados A25–A27)

(a) la identificación de los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios; y

(b) la evaluación de la vinculación de los controles indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios con dichos riesgos.

Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles

24. Cuando proporcione un informe tipo 2, el auditor de la entidad prestadora del servicio probará los controles que ha determinado que son necesarios para alcanzar los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, y evaluará su eficacia operativa a lo largo del periodo. La evidencia obtenida en encargos pasados sobre el funcionamiento satisfactorio de los controles en periodos anteriores no se puede utilizar para reducir las pruebas, aunque se complemente con evidencia obtenida durante el periodo actual. (Ref: Apartados A28–A32)

25. En el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor de la entidad prestadora del servicio:

(a) Realizará otros procedimientos en combinación con indagaciones con el fin de obtener evidencia acerca de:

(i) la forma en que se aplicó el control;

(ii) la congruencia con la cual se aplicó el control; y

(iii) la persona que aplicó el control o los medios que se utilizaron para ello.

(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 que soporte la eficacia operativa de dichos controles indirectos; y (Ref: Apartados A33–A34)

(c) Determinará medios para seleccionar los elementos que serán probados que sean eficaces para alcanzar los objetivos del procedimiento. (Ref: Apartados A35–A36)

26. En la determinación de la extensión de las pruebas de controles, el auditor de la entidad prestadora del servicio considerará cuestiones que comprenden las características de la población que ha de ser probada, lo que incluye la naturaleza de los controles, la frecuencia de su aplicación (por ejemplo, mensual, diaria, un determinado número de veces al día), y la tasa esperada de desviación.

Muestreo

27. Cuando el auditor de la entidad prestadora del servicio utilice el muestreo: (Ref: Apartados A35–A36)

    (a) Al diseñar la muestra considerará el propósito del procedimiento y las características de la población de la que se extraerá la muestra;

    (b) Determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir a un nivel adecuadamente bajo el riesgo de muestreo;

    (c) Seleccionará elementos de la muestra de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas;

    (d) Si un determinado procedimiento no es aplicable a un elemento seleccionado, aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución; y

    (e) Si no puede aplicar los procedimientos diseñados o procedimientos alternativos adecuados a un elemento seleccionado, tratará dicho elemento como una desviación.

Naturaleza y causa de las desviaciones

28. El auditor de la entidad prestadora del servicio investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación que identifique y determinará:

    (a) si las desviaciones identificadas corresponden a la tasa esperada de desviación y si son aceptables; por consiguiente, si la prueba que se ha realizado proporciona una base adecuada para concluir que el control funciona eficazmente a lo largo del periodo especificado;

    (b) si son necesarias pruebas adicionales del control o de otros controles para llegar a una conclusión acerca de si los controles relativos a un determinado objetivo de control funcionan eficazmente a lo largo del periodo especificado; o (Ref: Apartado A25)

    (c) si las pruebas que se han realizado proporcionan una base adecuada para concluir que el control no funcionó eficazmente a lo largo del periodo especificado.

29. En aquellas circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que el auditor de la entidad prestadora del servicio considere que una desviación descubierta en una muestra es una anomalía y en las que no se han identificado otros controles que le permitan concluir que el correspondiente objetivo de control está funcionando eficazmente a lo largo del periodo especificado, el auditor de la entidad prestadora del servicio obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicha desviación no es representativa de la población. El auditor de la entidad prestadora del servicio obtendrá dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos adicionales para obtener evidencia adecuada y suficiente de que la desviación no afecta al resto de la población.

El trabajo de la función de auditoría interna[8]

Obtención de conocimiento de la función de auditoría interna

30. Si la organización de servicios tiene una función de auditoría interna, el auditor de la entidad prestadora del servicio obtendrá conocimiento de la naturaleza de las responsabilidades de la función de auditoría interna y de las actividades realizadas con el fin de determinar si la función de auditoría interna puede ser relevante para el encargo. (Ref: Apartado A37)

Determinación de la utilización del trabajo de los auditores internos y de la extensión de dicha utilización

31. El auditor de la entidad prestadora del servicio determinará:

---

[8] Esta NIEA no trata las situaciones en las que auditores internos individuales prestan asistencia directa al auditor de la entidad prestadora del servicio para la realización de los procedimientos de auditoría.

(a) si el trabajo de los auditores internos puede ser adecuado para los fines del encargo; y

(b) en caso afirmativo, el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor de la entidad prestadora del servicio.

32. Para determinar si el trabajo de los auditores internos puede ser adecuado para los fines del encargo, el auditor de la entidad prestadora del servicio evaluará:

(a) la objetividad de la función de auditoría interna;

(b) la competencia técnica de los auditores internos;

(c) si es probable que el trabajo de los auditores internos se realice con la debida diligencia profesional; y

(d) la probabilidad de que se produzca una comunicación eficaz entre los auditores internos y el auditor de la entidad prestadora del servicio.

33. Para determinar el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor de la entidad prestadora del servicio, éste tendrá en cuenta: (Ref: Apartado A38)

(a) la naturaleza y el alcance del trabajo específico realizado, o a ser realizado, por los auditores internos;

(b) la importancia de dicho trabajo para las conclusiones del auditor de la entidad prestadora del servicio; y

(c) el grado de subjetividad que interviene en la evaluación de la evidencia reunida para soportar dichas conclusiones.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna

34. Para utilizar el trabajo específico de los auditores internos, el auditor de la entidad prestadora del servicio evaluará y aplicará procedimientos sobre dicho trabajo para determinar si es adecuado para sus fines. (Ref: Apartado A39)

35. Para determinar la adecuación del trabajo específico realizado por los auditores internos a los fines del auditor de la entidad prestadora del servicio, éste evaluará:

(a) si el trabajo fue realizado por auditores internos con una formación técnica y una competencia adecuadas;

(b) si el trabajo fue adecuadamente supervisado, revisado y documentado;

(c) si se ha obtenido evidencia adecuada que permita a los auditores internos alcanzar conclusiones razonables;

(d) si las conclusiones alcanzadas son adecuadas a las circunstancias y si cualquier informe que hayan podido preparar los auditores internos es coherente con los resultados del trabajo realizado; y

(e) si las excepciones relevantes para el encargo o las cuestiones no habituales reveladas por los auditores internos se han resuelto adecuadamente.

Efecto sobre el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

36. Si se ha utilizado el trabajo de la función de auditoría interna, el auditor de la entidad prestadora del servicio no se referirá a dicho trabajo en la sección de su informe de aseguramiento que contiene su opinión. (Ref: Apartado A40)

37. En el caso de un informe tipo 2, si se ha utilizado el trabajo de la función de auditoría interna para realizar las pruebas de controles, la parte del informe de aseguramiento del auditor de

la entidad prestadora del servicio que describe sus pruebas de controles y los resultados de estas incluirá una descripción del trabajo del auditor interno y de los procedimientos del auditor de la entidad prestadora del servicio con respecto a dicho trabajo. (Ref: Apartado A41)

Manifestaciones escritas

38. El auditor de la entidad prestadora del servicio solicitará a la organización de servicios que le proporcione manifestaciones escritas: (Ref: Apartado A42)

    (a) Que reafirmen la declaración que acompaña a la descripción del sistema;

    (b) de que ha proporcionado al auditor de la entidad prestadora del servicio toda la información relevante y el acceso acordado[9]; y

    (c) de que ha revelado al auditor de la entidad prestadora del servicio cualquiera de las siguientes cuestiones de las que tiene conocimiento:

        (i) incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias, fraude o desviaciones no corregidas atribuibles a la organización de servicios que pueden afectar a una o más entidades usuarias;

        (ii) deficiencias de diseño en controles;

        (iii) casos en los que los controles no han funcionado según estaba descrito; y

        (iv) cualquier hecho posterior al periodo cubierto por la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios hasta la fecha del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio, que pudiera tener un efecto significativo sobre dicho informe.

39. Las manifestaciones escritas constarán en una carta de manifestaciones dirigida al auditor de la entidad prestadora del servicio. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio.

40. Si, después de haber discutido la cuestión con el auditor de la entidad prestadora del servicio, la organización de servicios no proporciona una o más de las manifestaciones escritas solicitadas de conformidad con el apartado 38(a) y (b) de esta NIEA, el auditor de la entidad prestadora del servicio denegará la opinión (se abstendrá de opinar). (Ref: Apartado A43)

Otra información

41. El auditor de la entidad prestadora del servicio estudiará la otra información que, en su caso, se incluya en un documento que contenga la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio, con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con dicha descripción. Al estudiar la otra información con el fin de identificar incongruencias materiales, puede ocurrir que el auditor de la entidad prestadora del servicio detecte una aparente incorrección en la descripción de un hecho en dicha otra información.

42. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio identifica una incongruencia material o si llega a su conocimiento una aparente incorrección en la descripción de un hecho en la otra información, discutirá la cuestión con la organización de servicios. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio concluye que existe una incongruencia material o una incorrección en la descripción de un hecho contenida en la otra información que la organización de servicios rehúsa corregir, el auditor de la entidad prestadora del servicio adoptará cualquier medida adicional adecuada. (Ref: Apartados A44–A45)

---

[9] Apartado 13(b) (v) de esta NIEA.

Hechos posteriores al cierre

43. El auditor de la entidad prestadora del servicio indagará sobre si la organización de servicios conoce algún hecho posterior al periodo cubierto por la descripción de su sistema realizada por ella hasta la fecha del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio que pueda llevarle a rectificar dicho informe. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio conoce un hecho de esas características, y la organización de servicios no revela información acerca del mismo, el auditor de la entidad prestadora del servicio lo revelará en su informe de aseguramiento.

44. El auditor de la entidad prestadora del servicio no está obligado a realizar ningún procedimiento relativo a la descripción del sistema de la organización de servicios, ni relativo a la idoneidad del diseño o a la eficacia operativa de los controles, con posterioridad a la fecha de su informe de aseguramiento.

Documentación

45. El auditor de la entidad prestadora del servicio preparará oportunamente la documentación que proporcione un registro de los fundamentos del informe de aseguramiento que sea suficiente y adecuada para permitir a un auditor de la entidad prestadora del servicio experimentado, que no haya tenido contacto previo con el encargo, comprender:

    (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados para cumplir con esta NIEA y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

    (b) los resultados de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida y

    (c) las cuestiones significativas que surgieron durante la realización del encargo, las conclusiones alcanzadas sobre las mismas, y los juicios profesionales significativos realizados para alcanzar dichas conclusiones.

46. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados, el auditor de la entidad prestadora del servicio dejará constancia de:

    (a) las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;

    (b) la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y

    (c) la persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.

47. En caso de que el auditor de la entidad prestadora del servicio utilice trabajo específico de los auditores internos, documentará las conclusiones que ha alcanzado en relación con la evaluación de la adecuación del trabajo de los auditores internos así como los procedimientos que ha aplicado el auditor de la entidad prestadora del servicio a dicho trabajo.

48. El auditor de la entidad prestadora del servicio documentará las discusiones sobre cuestiones significativas con la organización de servicios y con otros, así como la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas y la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.

49. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio ha identificado información incongruente con su conclusión final con respecto a una cuestión significativa, documentará el modo en que trató dicha incongruencia.

50. El auditor de la entidad prestadora del servicio reunirá la documentación en el archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final del encargo oportunamente después de la fecha de su informe de aseguramiento[10].

---

[10] Los apartados A54-A55 de la NICC 1, proporcionan orientación adicional.

51. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, el auditor de la entidad prestadora del servicio no eliminará ni descartará documentación antes de que finalice el periodo de conservación. (Ref: Apartado A46)

52. En caso de que el auditor de la entidad prestadora del servicio considere necesario modificar la documentación del encargo existente o añadir nueva documentación después de que se haya terminado la compilación del archivo final del encargo y cuando dicha documentación no afecte al informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, documentará:

    (a) los motivos específicos para ello; y

    (b) la fecha en que se realizó y las personas que lo hicieron y revisaron.

Preparación del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

Contenido del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

53. El informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio incluirá como mínimo los siguientes elementos básicos: (Ref: Apartado A47)

    (a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento emitido por un auditor de la entidad prestadora del servicio independiente.

    (b) Un destinatario.

    (c) La identificación de:

        (i) La descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y la declaración de la organización de servicios, la cual comprende las cuestiones descritas en el apartado 9(k)(ii) en el caso de un informe tipo 2, o en el apartado 9(j)(ii) en el caso de un informe tipo 1.

        (ii) Las partes de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios que, en su caso, no estén cubiertas por la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio.

        (iii) En el caso de que la descripción se refiera a la necesidad de controles complementarios de la entidad usuaria, una declaración de que el auditor de la entidad prestadora del servicio no ha evaluado la adecuación del diseño ni la eficacia operativa de dichos controles complementarios y de que los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios únicamente se pueden alcanzar si los controles complementarios de la entidad usuaria están adecuadamente diseñados o funcionan eficazmente, junto con los controles en la organización de servicios.

        (iv) Si algunos servicios son realizados por una subcontratación de la organización de servicios, la naturaleza de las actividades realizadas por la subcontratación, tal como se describen en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, y si se ha utilizado el método de inclusión o de exclusión en relación con los mismos. Cuando se haya utilizado el método de exclusión, una declaración de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios excluye los objetivos de control y los controles relacionados en las correspondientes subcontrataciones y de que los procedimientos del auditor de la entidad prestadora del servicio no cubren los controles en la subcontratación. Cuando se haya utilizado el método de inclusión, una declaración de que la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios incluye los objetivos de control y los controles relacionados en las subcontrataciones y de que los procedimientos del auditor

de la entidad prestadora del servicio cubrieron los controles en la subcontratación.

(d) La identificación de los criterios aplicables y del responsable de la especificación de los objetivos de control.

(e) Una declaración de que el informe y, en el caso de un informe tipo 2, la descripción de las pruebas de controles, se destinan solo a las entidades usuarias y a sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para su consideración, junto con otra información, así como información sobre los controles aplicados por las propias entidades usuarias, al valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros de las entidades usuarias. (Ref: Apartado A48)

(f) Una declaración de que la organización de servicios es responsable de:

(i) preparar la descripción de su sistema y la declaración que la acompaña, así como de la integridad, exactitud y método de presentación de dicha descripción y de dicha declaración;

(ii) prestar los servicios cubiertos por la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios;

(iii) indicar los objetivos de control (cuando no sean fijados por disposiciones legales o reglamentarias o por un tercero, por ejemplo, por un grupo de usuarios o un organismo profesional); y de

(iv) diseñar e implementar los controles con el fin de alcanzar los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.

(g) Una declaración de que la responsabilidad del auditor de la entidad prestadora del servicio consiste en expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios, sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control que se indican en dicha descripción y, en el caso de un informe tipo 2, sobre la eficacia operativa de dichos controles, basada en los procedimientos del auditor de la entidad prestadora del servicio.

(h) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.

(i) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento.

(j) Una declaración de que el encargo se realizó de conformidad con la NIEA 3402, *Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios*, que requiere que el auditor de la entidad prestadora del servicio planifique y aplique procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados y, en el caso de un informe tipo 2, de que funcionan eficazmente.

(k) Un resumen de los procedimientos aplicados por el auditor de la entidad prestadora del servicio con el fin de obtener una seguridad razonable y una declaración de que el auditor de la entidad prestadora del servicio considera que la evidencia que ha obtenido es suficiente y adecuada para servir de base para su opinión y, en el caso de un informe tipo 1, una declaración de que no ha aplicado ningún procedimiento en relación con la eficacia operativa de los controles y de que, en consecuencia, no se formula opinión alguna al respecto.

(l) Una declaración sobre las limitaciones de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, del riesgo que supone extrapolar a periodos futuros cualquier evaluación de la eficacia operativa de los controles.

(m) La opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio, expresada de forma positiva, de que, en todos los aspectos materiales, sobre la base de criterios apropiados:

(i) En el caso de un informe tipo 2:

a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios que fue diseñado e implementado durante el periodo determinado;
b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados durante el periodo determinado; y
c. los controles que se probaron, que eran los necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzaron los objetivos de control indicados en la descripción, funcionaron eficazmente durante el periodo especificado.

(ii) En el caso de un informe tipo 1:

a. la descripción presenta fielmente el sistema de la organización de servicios que fue diseñado e implementado en la fecha determinada; y
b. los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios estaban adecuadamente diseñados en la fecha determinada.

(n) La fecha del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio, que no será anterior a la fecha en la cual el auditor de la entidad prestadora del servicio haya obtenido la evidencia en la que se basa la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio.

(o) El nombre del auditor de la entidad prestadora del servicio y el lugar de la jurisdicción en la cual ejerce.

54. En el caso de un informe tipo 2, el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio incluirá una sección separada después de la opinión, o un anexo, en el cual se describen las pruebas de controles realizadas y los resultados de las mismas. En la descripción de las pruebas de controles, el auditor de la entidad prestadora del servicio enumerará claramente los controles que fueron probados, indicará si los elementos que fueron probados representan la totalidad o una selección de los elementos que componen la población, e indicará la naturaleza de las pruebas con el detalle suficiente para permitir que los auditores de las entidades usuarias determinen el efecto de dichas pruebas sobre sus valoraciones del riesgo. Si se han detectado desviaciones, el auditor de la entidad prestadora del servicio incluirá la extensión de las pruebas realizadas que permitieron la detección de las desviaciones (incluido el tamaño de la muestra cuando se recurrió al muestreo), y el número y la naturaleza de las desviaciones observadas. El auditor de la entidad prestadora del servicio informará sobre las desviaciones incluso si, sobre la base de las pruebas realizadas, ha concluido que el objetivo de control relacionado se alcanzó.

(Ref: Apartados A18 y A49)

Opiniones modificadas

55. Si el auditor de la entidad prestadora del servicio concluye que: (Ref: Apartados A50–A52)

    (a) La descripción realizada por la organización de servicios no presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, el sistema tal como fue diseñado e implementado;

    (b) los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción no estaban adecuadamente diseñados, en todos los aspectos materiales;

    (c) en el caso de un informe tipo 2, los controles que se probaron, que eran los necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcanzaron, no funcionaron eficazmente, en todos los aspectos materiales; o

    (d) el auditor de la entidad prestadora del servicio no puede obtener evidencia adecuada y suficiente,

    la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio será una opinión modificada y su informe de aseguramiento incluirá una sección con una descripción clara de todas las razones para la modificación.

Otras responsabilidades de comunicación

56. Si ha llegado a conocimiento del auditor de la entidad prestadora del servicio un incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, fraude o errores no corregidos atribuibles a la organización de servicios que no sean claramente insignificantes y que puedan afectar a una o más entidades usuarias, determinará si la cuestión ha sido adecuadamente comunicada a las entidades usuarias afectadas. Si la cuestión no ha sido comunicada y la organización de servicios rehúsa hacerlo, el auditor de la entidad prestadora del servicio tomará las medidas adecuadas. (Ref: Apartado A53)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIEA (Ref: Apartados 1, 3)

A1. El control interno es un proceso cuya finalidad es proporcionar una seguridad razonable en relación con la consecución de objetivos relacionados con la fiabilidad de la información financiera, a la eficacia y eficiencia de las operaciones y al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. Los controles relacionados con las operaciones de una organización de servicios y con los objetivos de cumplimiento pueden ser relevantes para el control interno de una entidad usuaria relacionado con la información financiera. Dichos controles pueden estar relacionados con afirmaciones sobre presentación y revelación con respecto a saldos contables, tipos de transacciones o información a revelar, o pueden estar relacionados con evidencia que el auditor de la entidad usuaria evalúa o utiliza al aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, los controles de una organización de servicios de procesamiento de nóminas relativos al pago de las retenciones a las autoridades pertinentes en los plazos establecidos pueden ser relevantes para una entidad usuaria puesto que la demora en el pago puede originar intereses y multas que tendrían como resultado un pasivo para la entidad usuaria. Del mismo modo, los controles de una organización de servicios sobre la aceptabilidad de determinadas transacciones de inversión desde la perspectiva de las disposiciones legales y reglamentarias pueden ser relevantes para la presentación y revelación de transacciones y saldos contables por una entidad usuaria en sus estados financieros. La determinación de si es probable que los controles de una organización de servicios relativos a las operaciones

y al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias sean relevantes para el control interno de las entidades usuarias relacionado con la información financiera es una cuestión de juicio profesional, por lo que respecta a los objetivos de control fijados por la organización de servicios y lo adecuado de los criterios.

A2. Es posible que la organización de servicios no pueda afirmar que el sistema está adecuadamente diseñado cuando, por ejemplo, la organización está utilizando un sistema que ha sido diseñado por una entidad usuaria o que ha sido estipulado en un contrato entre una entidad usuaria y la organización de servicios. Debido a la inextricable relación entre lo adecuado del diseño de los controles y su eficacia operativa, la ausencia de una declaración con respecto a lo adecuado del diseño probablemente impida al auditor de la entidad prestadora del servicio concluir que los controles proporcionan una seguridad razonable de que se han alcanzado los objetivos de control y, en consecuencia, le impida opinar sobre la eficacia operativa de los controles. Como alternativa, el profesional ejerciente puede elegir aceptar un encargo de procedimientos acordados para realizar pruebas de controles, o un encargo de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada) para concluir sobre si, sobre la base de pruebas de controles, los controles han funcionado como se describe.

Definiciones (Ref: Apartados 9(d) y 9(g))

A3. La definición de “controles en la organización de servicios” cubre aspectos de los sistemas de información de las entidades usuarias mantenidos por la organización de servicios y puede cubrir también aspectos de uno o más de los demás componentes del control interno en la organización de servicios. Por ejemplo, puede cubrir aspectos del entorno de control de una organización de servicios y de sus actividades de seguimiento y de control cuando están relacionados con los servicios prestados. No cubre, sin embargo, controles en una organización de servicios que no están relacionados con la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por ella, por ejemplo, controles relacionados con la preparación de sus propios estados financieros.

A4. Cuando se utiliza el método de inclusión, los requerimientos de esta NIEA también se aplican a los servicios prestados por la subcontratación, incluida la obtención de un acuerdo relativo a las cuestiones del apartado 13(b) (i) – (v) aplicables a la subcontratación en vez de a la organización de servicios. La aplicación de procedimientos en la subcontratación implica una coordinación y comunicación entre la organización de servicios, la subcontratación y el auditor de la entidad prestadora del servicio. El método de inclusión por lo general sólo es factible si la organización de servicios y la subcontratación están relacionadas, o si está previsto en el contrato entre la organización de servicios y la subcontratación.

Requerimientos de ética (Ref: Apartado 11)

A5. El auditor de la entidad prestadora del servicio está sometido a los requerimientos de independencia aplicables, que normalmente comprenden las *Normas Internacionales de Independencia* del Código de ética del IESBA, junto con los requerimientos nacionales si éstos son más restrictivos. En la realización de un encargo de conformidad con esta NIEA, el Código de ética del IESBA no obliga a que el auditor de la entidad prestadora del servicio sea independiente de cada entidad usuaria.

Dirección y responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 12)

A6. La estructura de los órganos de dirección y gobierno varía 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. Tal diversidad implica que no sea posible que la presente NIEA especifique para todos los encargos las personas con las que el auditor deberá ponerse en contacto en relación con cuestiones específicas. Por ejemplo, puede ocurrir que la organización de servicios sea un segmento de un tercero y no una entidad jurídica independiente. En esos casos, la

identificación de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad a los que se debe solicitar manifestaciones escritas puede requerir la aplicación de juicio profesional.

Aceptación y continuidad

Capacidad y competencia para realizar el encargo (Ref: Apartado 13(a)(i))

A7. La capacidad y competencia necesarias para realizar el encargo comprenden cuestiones como las siguientes:

- conocimiento del sector correspondiente;
- conocimiento de las tecnologías y sistemas de la información;
- experiencia en la valoración de riesgos en cuanto a su relación con el diseño adecuado de controles; y
- experiencia en el diseño y aplicación de pruebas de controles y en la evaluación de los resultados.

Declaración de la organización de servicios (Ref: Apartado 13(b)(i))

A8. La negativa por parte de la organización de servicios, de proporcionar una declaración por escrito, posterior al acuerdo del auditor de la entidad prestadora del servicio de aceptar o de continuar un encargo, constituye una limitación al alcance que es causa de renuncia a dicho encargo. Si las disposiciones legales o reglamentarias no le permiten renunciar, el auditor de la entidad prestadora del servicio deniega la opinión.

Base razonable para la declaración de la organización de servicios (Ref: Apartado 13(b)(ii))

A9. En el caso de un informe tipo 2, la declaración de la organización de servicios incluye una declaración de que los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por ella funcionaron eficazmente a lo largo del periodo determinado. Dicha declaración se puede fundamentar en las actividades de seguimiento realizadas por la organización de servicios. El seguimiento de los controles es un proceso cuyo fin es evaluar la eficacia de los controles a lo largo del tiempo. Implica la evaluación de la eficacia de los controles de manera oportuna, identificando e informando sobre las deficiencias a las personas adecuadas de la organización de servicios, y la adopción de las medidas correctivas necesarias. La organización de servicios realiza el seguimiento de los controles mediante actividades continuas, evaluaciones independientes o una combinación de ambas. Cuanto mayor sea el grado y la efectividad de las actividades de seguimiento continuo, menor necesidad habrá de evaluaciones independientes. Las actividades de seguimiento continuo a menudo están integradas en las actividades recurrentes normales de la organización de servicios y comprenden las actividades de dirección y de supervisión normales. Los auditores internos o el personal que realiza funciones similares pueden contribuir al seguimiento de las actividades de la organización de servicios. Las actividades de seguimiento pueden comprender también la utilización de información comunicada por terceros, tales como reclamaciones de clientes y observaciones del regulador, la cual puede indicar la existencia de problemas o poner en evidencia áreas que necesitan ser mejoradas. El hecho de que el auditor de la entidad prestadora del servicio vaya a informar sobre la eficacia operativa de los controles no sustituye los propios procesos de la organización de servicios para proporcionar una base razonable para su declaración.

Identificación de riesgos (Ref: Apartado 13(b)(iv))

A10. Como se indica en el apartado 9(c), los objetivos de control están relacionados con riesgos que los controles intentan mitigar. Por ejemplo, el riesgo de que una transacción se registre por un importe erróneo o en el periodo erróneo puede expresarse como un objetivo de control de que las transacciones se registren por el importe y en el periodo correcto. La

organización de servicios tiene la responsabilidad de identificar los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema. La organización de servicios puede tener un proceso formal o informal para la identificación de los riesgos relevantes. Un proceso formal puede incluir la estimación de la significatividad de los riesgos que se hayan identificado, la evaluación de su probabilidad de ocurrencia y la decisión sobre medidas para hacerles frente. No obstante, puesto que los objetivos de control están relacionados con riesgos que los controles intentan mitigar, una concienzuda identificación de los objetivos de control a la hora de diseñar y de implementar el sistema de la organización de servicios puede constituir en sí un proceso informal para la identificación de riesgos relevantes.

Aceptación de una modificación de los términos del encargo (Ref: Apartado 14)

A11. La solicitud de modificar el alcance del encargo puede no estar justificada razonablemente cuando, por ejemplo, dicha solicitud se hace con el fin de excluir determinados objetivos de control del alcance del encargo ya que es probable que, en caso contrario, la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio fuera una opinión modificada, o cuando la organización de servicios rehúsa proporcionar al auditor de la entidad prestadora del servicio una declaración escrita y se le solicita que realice el encargo de acuerdo con la NIEA 3000 (Revisada).

A12. Una solicitud de modificar el alcance del encargo puede estar razonablemente justificada cuando, por ejemplo, dicha solicitud tiene como finalidad excluir del encargo a una subcontratación en el caso de que la organización de servicios no pueda organizar el acceso del auditor de la entidad prestadora del servicio y se modifique el método empleado para tratar los servicios prestados por dicha subcontratación del método de inclusión al de exclusión.

Evaluación de la adecuación de los criterios (Ref: Apartados 15-18)

A13. Es necesario que los usuarios a los que se destina el informe tengan acceso a los criterios para permitirles comprender el fundamento de la declaración de la organización de servicios sobre la presentación fiel de su descripción del sistema, lo adecuado del diseño de los controles y, en el caso de un informe tipo 2, la eficacia operativa de los controles relacionados con los objetivos.

A14. La NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros, que el auditor de la entidad prestadora del servicio determine si los criterios a utilizar son adecuados y la adecuación de la materia subyacente objeto de análisis[11]. La materia subyacente objeto de análisis es la condición subyacente de interés para los usuarios a los que se destina el informe de aseguramiento. En el siguiente cuadro se muestran la materia objeto de análisis y los criterios mínimos para las opiniones en informes tipo 2 y tipo 1.

	Materia objeto de análisis	**Criterios**	**Comentarios**
Opinión sobre la presentación fiel de la descripción de su sistema realizada por la	El sistema de la organización de servicios que probablemente sea relevante para el control interno de las	La descripción se presenta fielmente si: (a)presenta el modo en que fue diseñado e implementado el sistema de la organización de servicios así como,	Es posible que la redacción específica de los criterios para dicha opinión tenga que ser adaptada para ser congruente con criterios fijados, por ejemplo, por disposiciones legales o reglamentarias, por grupos de usuarios o por un organismo

[11] NIEA 3000 (Revisada) apartados 24(b) y 41

	Materia objeto de análisis	**Criterios**	**Comentarios**
organización de servicios (informes tipo 1 y tipo 2)	entidades usuarias relacionado con la información financiera y está cubierto por el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio.	en su caso, las cuestiones identificadas en el apartado 16(a)(i)–(viii); (b) en el caso de un informe tipo 2, si la descripción incluye los detalles relevantes de los cambios que se hayan producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo cubierto por la descripción y (c) no omite ni distorsiona información relacionada con el alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de entidades usuarias y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada entidad usuaria por separado y sus auditores puedan considerar importantes en su entorno particular.	profesional. Ejemplos de criterios para dicha opinión pueden verse en el ejemplo de declaración de una organización de servicios en el Anexo 1. En los apartados A21-A24 pueden encontrarse orientaciones adicionales para determinar si se cumplen los criterios. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada), la información sobre la materia objeto de análisis[12] para esta opinión es la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y su declaración de que dicha descripción se presenta fielmente).

[12] La "información sobre la materia objeto de análisis" es el resultado de la medida o evaluación o medida de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de ciertos criterios, es decir, la información que resulta de aplicar los criterios a la materia subyacente objeto de análisis.

	Materia objeto de análisis	**Criterios**	**Comentarios**	
Opinión sobre la idoneidad del diseño y la eficacia operativa (informes tipo 2)	La idoneidad del diseño y la eficacia operativa de aquellos controles que son necesarios para cumplir los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.	Los controles están adecuadamente diseñados y funcionan eficazmente si: (a) la organización de servicios ha identificado los riesgos que existen para la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema; (b) los controles identificados en dicha descripción, si funcionaran según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impedirían que se alcanzaran los objetivos de control indicados. (c) los controles fueron aplicados de manera uniforme tal como estaban diseñados a lo largo del periodo especificado. Esto incluye examinar si los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas.	Cuando se cumplen los criterios para esta opinión, los controles habrán proporcionado una seguridad razonable de que los objetivos de control relacionados fueron logrados durante el periodo especificado. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada), la información sobre la materia objeto de análisis para esta opinión es la declaración de la organización de servicios de que los controles están adecuadamente diseñados y de que funcionan eficazmente).	Los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son parte de los criterios para este tipo de opiniones. Los objetivos de control indicados diferirán de un encargo a otro. En el caso de que, al formarse una opinión sobre la descripción, el auditor de la entidad prestadora del servicio concluyera que los objetivos de control mencionados no se presentan fielmente, entonces dichos objetivos de control no serían adecuados como parte de los criterios para formarse una opinión ni sobre el diseño ni sobre la eficacia

	Materia objeto de análisis	**Criterios**	**Comentarios**	
				operativa de los controles.
Opinión sobre la idoneidad del diseño (informes tipo 1)	La idoneidad del diseño de aquellos controles que son necesarios para lograr los objetivos de control mencionados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.	Los controles están adecuadamente diseñados si: (a) la organización de servicios ha identificado los riesgos que amenazan la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema; y (b) los controles identificados en dicha descripción, si funcionan según se han descrito, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impiden que se alcancen los objetivos de control indicados.	Cumplir estos criterios no proporciona, en sí, seguridad alguna de que se lograron los objetivos de control ya que no se obtuvo ninguna seguridad sobre el funcionamiento de los controles. (En términos de los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada), la información sobre la materia objeto de análisis para esta opinión es la declaración de la organización de servicios de que los controles están adecuadamente diseñados).	

A15. En el apartado 16(a) se identifican como apropiados ciertos elementos que se incluyen en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios. Es posible que dichos elementos no sean apropiados si el sistema que se describe no es un sistema que procese transacciones, por ejemplo, si el sistema está relacionado con los controles generales sobre el alojamiento (“hosting”) de una aplicación de TI pero no con los controles incorporados en la propia aplicación.

Importancia relativa o materialidad (Ref: Apartados 19, 54)

A16. En un encargo para informar sobre los controles en una organización de servicios, el concepto de materialidad está relacionado con el sistema sobre el que se informa, no sobre los estados financieros de las entidades usuarias. El auditor de la entidad prestadora del servicio planifica y aplica procedimientos con el fin de determinar si la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales, si los controles en la organización de servicios están adecuadamente diseñados, en todos los aspectos materiales y, en el caso de un informe tipo 2, si los controles en la organización de servicio funcionan eficazmente en todos los aspectos materiales. El concepto de materialidad tiene en cuenta que el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio proporciona información sobre el sistema de la organización de servicios para satisfacer las necesidades de un amplio rango de

entidades usuarias y sus auditores, que tienen conocimiento del modo en que ha sido utilizado dicho sistema.

A17. La materialidad en relación con la presentación fiel de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios y al diseño de los controles comprende principalmente la consideración de factores cualitativos, por ejemplo: si la descripción incluye los aspectos significativos del procesamiento de transacciones significativas; si la descripción omite o distorsiona información relevante y la capacidad de los controles, tal como están diseñados, para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzarían los objetivos de control. La materialidad en relación con la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio sobre la eficacia operativa de los controles comprende la consideración de factores tanto cuantitativos como cualitativos, por ejemplo, la tasa de desviación tolerable y la tasa de desviación observada (una cuestión cuantitativa), y la naturaleza y causa de cualquier desviación observada (una cuestión cualitativa).

A18. El concepto de materialidad no es aplicable a la hora de revelar los resultados de aquellas pruebas en las que se identificaron desviaciones. Esto es así porque, en las circunstancias particulares de una entidad usuaria específica o del auditor de una entidad usuaria, una desviación puede ser significativa más allá de si, en opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio, impide que un control funcione eficazmente. Por ejemplo, el control con el que está relacionada la desviación puede ser especialmente significativo para prevenir un determinado tipo de error que puede ser material en las circunstancias particulares de los estados financieros de una entidad usuaria.

Obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios (Ref: Apartado 20)

A19. La obtención de conocimiento del sistema de la organización de servicios, así como de los controles comprendidos en el alcance del encargo, facilita al auditor de la entidad prestadora del servicio:

- La identificación de los límites de dicho sistema y del modo en que se relaciona con otros sistemas.
- La evaluación de si la descripción realizada por la organización de servicios presenta fielmente el sistema que ha sido diseñado e implementado.
- La obtención de conocimiento del control interno sobre la preparación de la declaración de la organización de servicios.
- La determinación de los controles que son necesarios para alcanzar los objetivos de control indicados en la descripción realizada por la organización de servicios de su sistema.
- La evaluación de si los controles fueron adecuadamente diseñados.
- La evaluación, en el caso de un informe tipo 2, de si los controles funcionaban eficazmente.

A20. Los procedimientos del auditor de la entidad prestadora del servicio para obtener dicho conocimiento pueden incluir:

- Indagar, mediante preguntas a aquellos en la organización de servicios que, a juicio del auditor de la entidad prestadora del servicio, pueden tener información relevante.
- Observar operaciones e inspeccionar documentos, informes, registros impresos y electrónicos del procesamiento de transacciones.
- Revisar una selección de acuerdos entre la organización de servicios y entidades usuarias con el fin de identificar sus términos comunes.
- Ejecutar de nuevo procedimientos de control.

Obtención de evidencia relativa a la descripción (Ref: Apartados 21-22)

A21. Considerar las siguientes preguntas puede facilitar al auditor de la entidad prestadora del servicio la determinación de si los aspectos de la descripción incluidos en el alcance del encargo se presentan fielmente en todos los aspectos materiales:

- ¿Trata la descripción los principales aspectos del servicio prestado (dentro del alcance del encargo) que sería razonable esperar que fueran relevantes para las necesidades comunes de un amplio rango de auditores las entidades usuarias en la planificación de sus auditorías de los estados financieros de las entidades usuarias?
- ¿Se ha preparado la descripción con un nivel detalle del cual se puede esperar que proporcione información suficiente a un amplio rango de auditores de las entidades usuarias para obtener conocimiento del control interno de conformidad con la NIA 315 (Revisada 2019)[13]?No es necesario que la descripción cubra todos los aspectos del procesamiento por la organización de servicios ni de los servicios prestados a entidades usuarias, ni es necesario que sea tan detallada como para permitir que un lector pudiera comprometer la seguridad u otros controles en la organización de servicios.
- ¿Se ha preparado la descripción de modo que no omita o distorsione la información que pueda afectar las necesidades comunes de las decisiones de un amplio rango de auditores de las entidades usuarias, por ejemplo, contiene la descripción alguna omisión significativa o inexactitudes en el procesamiento que conozca el auditor de la entidad prestadora del servicio?
- Cuando se han excluido del alcance del encargo algunos de los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios, la descripción ¿identifica claramente los objetivos excluidos?
- ¿Han sido implementados los controles identificados en la descripción?
- ¿Se describen adecuadamente los controles complementarios de la entidad usuaria, en su caso? En la mayoría de los casos, la descripción de los objetivos de control está redactada de forma que se puedan cumplir los objetivos de control mediante un funcionamiento eficaz de los controles implementados únicamente por la organización de servicios. Sin embargo, en algunos casos los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios no los puede cumplir sola la organización de servicios ya que su consecución requiere que determinados controles sean implementados por las entidades usuarias. Este puede ser el caso cuando, por ejemplo, los objetivos de control son determinados por un regulador. Cuando la descripción incluya controles complementarios de las entidades usuarias, la descripción los identifica por separado junto con los objetivos de control específicos que no puede alcanzar sola la organización de servicios.
- Si se ha utilizado el método de inclusión, la descripción ¿identifica por separado los controles en la organización de servicios y los controles en la subcontratación? Si se ha utilizado el método de exclusión, la descripción ¿identifica las funciones realizadas por la subcontratación? Cuando se utiliza el método de exclusión, no es necesario que la descripción describa de manera detallada el procesamiento o los controles en la subcontratación.

A22. Los procedimientos del auditor de la entidad prestadora del servicio para evaluar la presentación fiel de la descripción pueden incluir:

- Considerar la naturaleza de las entidades usuarias y el modo en que los servicios prestados por la organización de servicios pueden afectarlas, por ejemplo, si las entidades usuarias pertenecen a un determinado sector y si son reguladas por autoridades gubernamentales.

---

[13] NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*

- Lectura de contratos tipo o de cláusulas estándar de contratos (en su caso) con entidades usuarias para obtener conocimiento de las obligaciones contractuales de la organización de servicios.
- Observar los procedimientos realizados por el personal de la organización de servicios.
- Revisar los manuales de políticas y procedimientos de la organización de servicios y otra documentación de los sistemas, por ejemplo, flujogramas y narrativas.

A23. En el apartado 21(a) se requiere que el auditor de la entidad prestadora del servicio evalúe si los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios son razonables en las circunstancias. Considerar las siguientes preguntas puede facilitar al auditor de la entidad prestadora del servicio dicha evaluación:

- ¿Han sido fijados los objetivos de control por la organización de servicios o por terceros externos, tales como un regulador, un grupo de usuarios o un organismo profesional que aplican un proceso establecido transparente?
- Cuando los objetivos de control indicados han sido fijados por la organización de servicios, ¿están relacionados con los tipos de afirmaciones comúnmente incorporadas en los estados financieros de un amplio rango de entidades usuarias, con las que es razonable esperar que estén relacionados los controles en la organización de servicios? Aunque por lo general el auditor de la entidad prestadora del servicio no podrá determinar el modo en el que los controles en una organización de servicios se relacionan específicamente con las afirmaciones incorporadas en los estados financieros de distintas entidades usuarias, utiliza su conocimiento de la naturaleza del sistema de la organización de servicios, así como de los controles y de los servicios que se prestan para identificar los tipos de afirmaciones con los que pueden estar relacionados los controles.
- Cuando los objetivos de control han sido fijados por la organización de servicios ¿son completos? Un conjunto completo de objetivos de control puede proporcionar a un amplio rango de auditores usuarios un marco para evaluar el efecto de los controles en la organización de servicios sobre las afirmaciones comúnmente incorporadas en los estados financieros de las entidades usuarias.

A24. Los procedimientos del auditor de la entidad prestadora del servicio para determinar si se ha implementado el sistema de la organización de servicios pueden ser similares a, y realizarse conjuntamente con, los procedimientos para obtener conocimiento de dicho sistema. También pueden comprender el seguimiento de elementos en el sistema de la organización de servicios y, en el caso de un informe tipo 2, la realización de indagaciones específicas sobre cambios en controles que fueron implementados durante el periodo. Los cambios que son significativos para las entidades usuarias o para sus auditores se incluyen en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.

Obtención de evidencia relativa al diseño de los controles (Ref: Apartados 23, 28(b))

A25. Desde el punto de vista de una *entidad usuaria* o del *auditor de una entidad usuaria,* un control está adecuadamente diseñado si, individualmente o combinado con otros controles, proporcionaría, en caso de que se aplicara de manera satisfactoria, una seguridad razonable de que se previenen, o de que se detectan y corrigen, las incorrecciones materiales. Sin embargo, la *organización de servicios* o *el auditor de la entidad prestadora del servicio* no conocen las circunstancias que determinarían en cada entidad usuaria que una incorrección producida por una desviación de un control sea material para dicha entidad usuaria. En consecuencia, desde el punto de vista del auditor de una entidad usuaria, un control está adecuadamente diseñado si, individualmente o combinado con otros controles, proporciona, en caso de que se aplique de manera satisfactoria, una seguridad razonable de que se cumplen los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema

realizada por la organización de servicios.

A26. El auditor de la entidad prestadora del servicio puede considerar la utilización de flujogramas, cuestionarios o árboles de decisión para facilitar el conocimiento del diseño de los controles.

A27. Los controles pueden consistir en un cierto número de actividades dirigidas al cumplimiento de un objetivo de control. Por lo tanto, si el auditor de la entidad prestadora del servicio evalúa que ciertas actividades no son eficaces para alcanzar un determinado objetivo de control, la existencia de otras actividades puede permitir al auditor de la entidad prestadora del servicio concluir que los controles relacionados con el objetivo de control están adecuadamente diseñados.

Obtención de evidencia relativa a la eficacia operativa de los controles

Evaluación de la eficacia operativa (Ref: Apartado 24)

A28. Desde el punto de vista de una *entidad usuaria* o del *auditor de una entidad usuaria*, un control funciona adecuadamente si, individualmente o combinado con otros controles, proporciona una seguridad razonable de que se previenen, o de que se detectan y corrigen, las incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Sin embargo, la *organización de servicios* o el *auditor de la entidad prestadora del servicio* no conocen las circunstancias, al nivel de cada entidad usuaria, por las que una desviación de un control produciría una incorrección y, en su caso, si ésta sería material. En consecuencia, desde el punto de vista del auditor de la entidad prestadora del servicio, un control está adecuadamente diseñado si, individualmente o combinado con otros controles, proporciona, en caso de que se aplique de manera satisfactoria, una seguridad razonable de que se cumplen los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios. Del mismo modo, la organización de servicios o el auditor de la entidad prestadora del servicio no están en condiciones de determinar si una desviación de un control observada ocasionaría una incorrección material desde el punto de vista de una determinada entidad usuaria.

A29. La obtención de conocimiento de los controles suficiente para opinar sobre la idoneidad de su diseño no es evidencia suficiente con respecto a su eficacia operativa, salvo si existe alguna automatización que garantice un funcionamiento sistemático de los controles tal como fueron diseñados e implementados. Por ejemplo, la obtención de información sobre la implementación de un control manual en un determinado momento no proporciona evidencia sobre el funcionamiento del control en otros momentos. No obstante, debido a la coherencia inherente al procesamiento mediante TI, la realización de procedimientos para determinar el diseño de un control automatizado y si ha sido implementado puede servir como evidencia de la eficacia operativa de dicho control, supeditada a la evaluación y prueba por el auditor de la entidad prestadora del servicio de otros controles, tales como los controles sobre cambios en los programas.

A30. Para ser de utilidad a los auditores de las entidades usuarias, un informe tipo 2 cubre por lo general un periodo mínimo de seis meses. Si el periodo es inferior a seis meses, el auditor de la entidad prestadora del servicio puede considerar adecuado describir en su informe de aseguramiento los motivos de un periodo más corto. Las circunstancias que pueden dar lugar a un informe que cubra menos de seis meses incluyen cuando (a) se contrata al auditor de la entidad prestadora del servicio en una fecha próxima a aquella en la que se ha de emitir el informe sobre controles; (b) la organización de servicios (o un determinado sistema o aplicación) lleva menos de seis meses en funcionamiento; o (c) se han realizado cambios significativos en los controles y no es factible esperar seis meses antes de emitir un informe o emitir un informe que cubra el sistema tanto antes como después de los cambios.

A31. Puede ocurrir que determinados procedimientos de control no dejen evidencia de su funcionamiento que pueda ser probada en una fecha posterior y, en consecuencia, es posible que el auditor de la entidad prestadora del servicio tenga necesidad de probar la eficacia operativa de dichos procedimientos de control en varios momentos a lo largo del

periodo cubierto por el informe.

A32. El auditor de la entidad prestadora del servicio proporciona una opinión sobre la eficacia operativa de los controles durante cada periodo, por lo tanto, se necesita suficiente evidencia adecuada del funcionamiento de los controles durante el periodo actual para que el auditor de la entidad prestadora del servicio pueda expresar una opinión. Sin embargo, el conocimiento de desviaciones observadas en anteriores encargos puede llevar al auditor de la entidad prestadora del servicio a incrementar la extensión de las pruebas durante el periodo actual.

Prueba de controles indirectos (Ref: Apartado 25(b))

A33. En algunas circunstancias, puede ser necesario obtener evidencia que soporte que los controles indirectos funcionan eficazmente. Por ejemplo, cuando el auditor de la entidad prestadora del servicio decide realizar pruebas sobre la eficacia de una revisión de los informes de excepciones que detallan 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”.

A34. Debido a la coherencia inherente al procesamiento mediante TI, la evidencia sobre la implementación de un control de aplicación automatizada, cuando se considera conjuntamente con la evidencia sobre la eficacia operativa de los controles generales de la organización de servicios (especialmente de los controles de cambios), puede proporcionar también evidencia importante sobre su eficacia operativa.

Medios de selección de elementos para su comprobación (Ref: Apartados 25(c) y 27)

A35. Los medios de que dispone el auditor de la entidad prestadora del servicio para seleccionar los elementos que serán comprobados son:

Selección de todos los elementos (examen al 100%). Puede resultar adecuado para probar controles que no son aplicados con frecuencia, por ejemplo, trimestralmente, o cuando la evidencia relativa a la aplicación del control hace que sea eficiente una prueba al 100%.

Selección de elementos específicos. Puede resultar adecuado cuando una prueba al 100% no sería eficiente y el muestreo no sería eficaz, como, por ejemplo, cuando se prueban controles que no se aplican con la suficiente frecuencia como para que exista una población amplia para el muestreo, controles que se aplican mensualmente o diariamente y

(c) Muestreo. Puede resultar adecuado para probar controles que son aplicados con frecuencia de manera uniforme y que dejan evidencia documentada de su aplicación.

A36. Aunque el examen selectivo de elementos específicos a menudo sea un medio eficiente de obtención de evidencia, no constituye muestreo. Los resultados de procedimientos aplicados a elementos seleccionados de esta manera no se pueden extrapolar a la población total; en consecuencia, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia sobre el resto de la población. Por otra parte, el muestreo tiene como finalidad permitir que se obtengan conclusiones sobre la totalidad de la población basadas en la comprobación de una muestra extraída de la misma.

El trabajo de la función de auditoría interna

Obtención de conocimiento de la función de auditoría interna (Ref: Apartado 30)

A37. La función de auditoría interna puede ser responsable de proporcionar análisis, evaluaciones, seguridad, recomendaciones y otra información a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad. La función de auditoría interna en una organización de servicios puede realizar actividades relacionadas con el sistema de control interno de la

propia organización de servicios o actividades relacionadas con los servicios y sistemas, incluidos los controles, que la organización de servicios proporciona a las entidades usuarias.

Determinación de la utilización del trabajo de los auditores internos y de la extensión de dicha utilización (Ref: Apartado 33)

A38. Para determinar el efecto previsto del trabajo de los auditores internos sobre la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos del auditor de la entidad prestadora del servicio, los siguientes factores pueden indicar la necesidad de procedimientos diferentes o menos extensos que los que normalmente se requerirían:

- La naturaleza y el alcance del trabajo específico realizado, o a realizar, por los auditores internos son bastante limitados.
- El trabajo de los auditores internos se refiere a controles que son menos significativos para las conclusiones del auditor de la entidad prestadora del servicio.
- El trabajo realizado, o a realizar por los auditores internos no requiere juicios subjetivos o complejos.

Utilización del trabajo de la función de auditoría interna (Ref: Apartado 34)

A39. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del auditor de la entidad prestadora del servicio sobre trabajo específico de los auditores internos dependerá de su evaluación de la importancia de dicho trabajo para sus conclusiones (por ejemplo, la importancia de los riesgos que los controles probados intentan mitigar), de la evaluación de la función de auditoría interna y de la evaluación del trabajo específico de los auditores internos. Dichos procedimientos pueden incluir:

- el examen de elementos ya examinados por los auditores internos;
- el examen de otros elementos similares; y
- la observación de procedimientos realizados por los auditores internos.

Efecto sobre el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio (Ref: Apartados 36-37)

A40. Independientemente del grado de autonomía y objetividad de la función de auditoría interna, dicha función no es independiente de la organización de servicios como se requiere que lo sea el auditor de la entidad prestadora del servicio cuando realiza el encargo. El auditor de la entidad prestadora del servicio es el único responsable de la opinión que expresa en su informe de aseguramiento y su responsabilidad no se reduce por el hecho de que utilice el trabajo de los auditores internos.

A41. La descripción por el auditor de la entidad prestadora del servicio del trabajo realizado por la función de auditoría interna se puede presentar de varias maneras, por ejemplo:

- Mediante la inclusión de material introductorio en la descripción de las pruebas de controles indicando que al realizar las pruebas de controles se utilizó determinado trabajo de la función de auditoría interna.
- Mediante la atribución de determinadas pruebas a la auditoría interna.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartados 38, 40)

A42. Las manifestaciones escritas que se exigen en el apartado 38 son independientes de y adicionales a, la declaración de la organización de servicios que se define en el apartado 9(o).

A43. Si la organización de servicios no facilita las manifestaciones escritas requeridas de conformidad con el apartado 38(c) de esta NIEA, puede resultar apropiado que la opinión

del auditor de la entidad prestadora del servicio sea una opinión modificada de conformidad con el apartado 55(d) de esta NIEA.

Otra información (Ref: Apartado 42)

A44. El Código de ética del IESBA requiere que el auditor de la entidad prestadora del servicio no se vincule con información cuando considere que la misma:

(a) contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error;

(b) contiene declaraciones o información proporcionadas de manera irresponsable o

(c) omite u oculta información requerida cuando dicha omisión u ocultación inducirían a error[14].

Si otra información que se incluye en un documento que contiene la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios junto con el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio contiene información orientada a futuro tal como planes de recuperación o de contingencia, o planes para modificaciones al sistema que tratarán las desviaciones que se identifican en el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio, o manifestaciones de carácter promocional que no pueden ser razonablemente fundamentadas, el auditor de la entidad prestadora del servicio puede solicitar que dicha información sea eliminada o reformulada.

A45. Si la organización de servicios rehúsa eliminar o reformular la otra información, entre las actuaciones adicionales que resultarían adecuadas se incluye, por ejemplo:

- Solicitar a la organización de servicios que obtenga asesoramiento jurídico para determinar el modo de actuar adecuado.
- Describir la incongruencia material o la incorrección de hecho material en el informe de aseguramiento.
- Retener el informe de aseguramiento hasta que se resuelva la cuestión.
- Renunciar al encargo.

Documentación (Ref: Apartado 51)

A46. La NICC 1 (o requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo[15]. Un plazo adecuado para completar dicha compilación habitualmente no excede de 60 días después de la fecha del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio[16].

Preparación del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

Contenido del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio (Ref: Apartado 53)

A47. Los Anexos 1 y 2 contienen ejemplos ilustrativos de informes de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio y de las correspondientes declaraciones de la organización de servicios.

Usuarios a los que se destina el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora

---

[14] Código de ética del IESBA, apartado R111.2

[15] NICC 1, apartado 45

[16] NICC 1, apartado A54

del servicio y propósito del mismo (Ref: Apartado 53(e))

A48. Los criterios utilizados en los encargos para informar sobre los controles en una organización de servicios únicamente son relevantes para proporcionar información sobre el sistema de la organización de servicios, incluidos los controles, a aquéllos que tienen conocimiento del modo en que el sistema ha sido utilizado por las entidades usuarias para la preparación de información financiera. En consecuencia, este hecho se menciona en el informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio. Adicionalmente, el auditor de la entidad prestadora del servicio puede considerar adecuado incluir un párrafo que restrinja específicamente la distribución del informe de aseguramiento a los usuarios a los que se destina, su utilización por terceros o su utilización para otros propósitos.

Descripción de las pruebas de controles (Ref: Apartado 54)

A49. En la descripción de la naturaleza de las pruebas de controles para un informe tipo 2, es útil para los lectores del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio si este incluye:

- Los resultados de todas las pruebas en las que se han identificado desviaciones, incluso si se han identificado otros controles que permiten al auditor de la entidad prestadora del servicio concluir que el objetivo de control relevante se ha alcanzado o si el control probado ha sido posteriormente eliminado de la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios.
- Información sobre los factores causantes de las desviaciones identificadas, siempre que el auditor de la entidad prestadora del servicio los haya identificado.

Opiniones modificadas (Ref: Apartado 55)

A50. En el Anexo 3 se incluyen ejemplos ilustrativos de informes de aseguramiento modificados del auditor de la entidad prestadora del servicio.

A51. Incluso cuando el auditor de la entidad prestadora del servicio haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar), puede ser adecuado que describa en el párrafo de fundamento de la modificación los motivos de cualquier otro hecho del que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada y los efectos correspondientes.

A52. Cuando la denegación (abstención) de opinión se produzca por una limitación al alcance, por lo general no es adecuado identificar los procedimientos realizados ni incluir declaraciones que describan las características del encargo del auditor de la entidad prestadora del servicio; hacerlo podría restar visibilidad a la denegación (abstención) de opinión.

Otras responsabilidades de comunicación (Ref: Apartado 56)

A53. Entre las actuaciones adecuadas para responder a las circunstancias mencionadas en el apartado 56, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, se incluyen:

- Obtener asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Comunicarse con los responsables del gobierno de la organización de servicios.
- Determinar si debe comunicar con terceros (por ejemplo, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que el auditor del servicio informe a una autoridad competente ajena a la entidad o al auditor externo de la organización de servicios[17], o establecer responsabilidades según las cuales puede ser adecuado informar de ello según las circunstancias).

[17] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.31 - R360.35 A1 del Código de ética del IESBA.

- Modificar la opinión del auditor de la entidad prestadora del servicio o inclusión de un párrafo sobre otras cuestiones.
- Renunciar al encargo.

Anexo 1

(Ref: Apartado A47)

Ejemplos de declaraciones de la organización de servicios

Los siguientes ejemplos de declaraciones de la organización de servicios son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones.

Ejemplo 1: Ejemplo de declaración tipo 2 de la organización de servicios

Declaración de la organización de servicios

La descripción adjunta se ha preparado para los clientes que han utilizado el sistema *[tipo o nombre del mismo]* y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerla en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros de los clientes. *[Nombre de la entidad]* confirma que:

(a) La descripción adjunta en las páginas *[bb-cc]* presenta fielmente el sistema *[tipo o nombre del mismo]* para procesar las transacciones de los clientes durante el periodo de *[fecha]* a [*fecha]*. Los criterios utilizados al realizar la presente declaración fueron que la descripción adjunta:

(i) Presenta el modo en que se diseñó e implementó el sistema, incluido:

- Los tipos de servicios prestados, así como, según corresponda, las clases de transacciones procesadas.
- Los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnologías de la información como manuales, mediante los cuales las transacciones se generaron, registraron, procesaron, corrigieron en caso necesario, y se transfirieron a los informes preparados para los clientes.
- Los correspondientes registros e información de soporte y cuentas específicas que se utilizaron para generar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se transfirió a los informes preparados para los clientes.
- El modo en que el sistema trató los hechos y condiciones significativos distintos de las transacciones.
- El proceso que se utilizó para preparar los informes para los clientes.
- Los objetivos de control relevantes y los controles diseñados para su cumplimiento.
- Controles que, al diseñar el sistema, supusimos que serían implementados por las entidades usuarias y que, si resultan necesarios para que se cumplan los objetivos de control mencionados en la descripción adjunta, se identifican en la misma junto con los objetivos de control que no podemos alcanzar por nosotros mismos.
- Otros aspectos del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo, del sistema de información (incluidos los procesos de negocio relacionados) y comunicación, de las actividades de control y controles de seguimiento que fueron relevantes para el procesamiento de las transacciones de los clientes y para informar sobre las mismas.

(ii) Incluye los principales detalles de los cambios que se han producido en los sistemas de la organización de servicios durante el periodo de [*fecha*] a [*fecha*].

(iii) No omite ni distorsiona información relacionada con el alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango

de clientes y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular.

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción realizada por la organización de servicios funcionaron eficazmente durante el periodo de [*fecha*] a [*fecha*]. Los criterios utilizados para realizar la presente declaración fueron que:

(i) se han identificado los riesgos que amenazaban la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción;

(ii) los controles identificados, aplicados según se describe, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impidieron que se alcanzaran los objetivos de control; y

(iii) los controles se aplicaron de manera congruente tal y como fueron diseñados, y los controles manuales fueron aplicados por personas con la competencia y autoridad adecuadas, a lo largo del periodo de [*fecha*] a [*fecha*].

Ejemplo 2: Ejemplo de declaración tipo 1 de la organización de servicios

La descripción adjunta se ha preparado para los clientes que han utilizado el sistema *[tipo o nombre del mismo]* y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerla en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al obtener conocimiento de los sistemas de información de los clientes relevantes para la preparación de información financiera. [*Nombre de la entidad*] confirma que:

(a) La descripción adjunta en las páginas *[bb-cc]* presenta fielmente el sistema *[tipo o nombre del mismo]* para procesar las transacciones de los clientes a *[fecha]*. Los criterios utilizados al realizar la presente declaración fueron que la descripción adjunta:

(i) Presenta el modo en que se diseñó e implementó el sistema, incluido:

- Los tipos de servicios prestados, así como, según corresponda, las clases de transacciones procesadas.
- Los procedimientos, tanto en los sistemas de tecnologías de la información como manuales, mediante los cuales las transacciones se generaron, registraron, procesaron, corrigieron en caso necesario, y se transfirieron a los informes preparados para los clientes.
- Los correspondientes registros e información de soporte y cuentas específicas que se utilizaron para generar, registrar, procesar e informar sobre las transacciones; esto incluye la corrección de información incorrecta y el modo en que la información se transfiere a los informes preparados para los clientes.
- El modo en que el sistema trató los hechos y condiciones significativos distintos de las transacciones.
- El proceso que se utilizó para preparar los informes para los clientes.
- Los objetivos de control relevantes y los controles diseñados para su cumplimiento.
- Controles que, al diseñar el sistema, supusimos que serían implementados por las entidades usuarias y que, si resultan necesarios para que se cumplan los objetivos de control mencionados en la descripción adjunta, se identifican en la misma junto con los objetivos de control que no podemos alcanzar por nosotros mismos.
- Otros aspectos del entorno de control, del proceso de valoración del riesgo, del

sistema de información (incluidos los procesos de negocio relacionados) y comunicación, de las actividades de control y controles de seguimiento que fueron relevantes para el procesamiento de las transacciones de los clientes y para informar sobre las mismas.

(ii) No omite ni distorsiona información relacionada con el alcance del sistema de la organización de servicios que está siendo descrito, a la vez que se reconoce que la descripción se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y que es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema de la organización de servicios que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular.

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción estaban adecuadamente diseñados a *[fecha].* Los criterios utilizados para realizar la presente declaración fueron que:

(i) se han identificado los riesgos que amenazaban la consecución de los objetivos de control indicados en la descripción;

(ii) los controles identificados, aplicados según se describe, proporcionarían una seguridad razonable de que dichos riesgos no impidieron que se alcanzaran los objetivos de control.

Anexo 2

(Ref: Apartado A47)

Ejemplos de informes de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio

Los siguientes ejemplos de informes son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones.

Ejemplo 1: Informe tipo 2 del auditor de la entidad prestadora del servicio.

Informe del auditor de la entidad prestadora del servicio independiente sobre la descripción de los controles, su diseño y su eficacia operativa

A: La organización de servicios XYZ

Alcance

Hemos sido contratados para informar sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ de su sistema [*tipo o nombre del mismo*] para procesar transacciones de clientes durante el periodo de [*fecha*] a [*fecha*] en páginas [*bb–cc*] (la descripción), y sobre el diseño y funcionamiento de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción[1].

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de la preparación de la descripción y de la declaración adjunta a la misma que se muestra en la página [*aa*], así como de la integridad, exactitud y método de presentación de la descripción y de la declaración; de prestar los servicios cubiertos por la descripción; de indicar los objetivos de control; y de diseñar, implementar y aplicar eficazmente los controles para alcanzar los objetivos de control indicados.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1[2] y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ y sobre el diseño y el funcionamiento de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en dicha descripción, basada en nuestros procedimientos. Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402 *Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios*, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha

---

1 Si no se incluyen algunos elementos de la descripción en el alcance del encargo, este hecho se deja claro en el informe de aseguramiento.

2 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*

norma exige que planifiquemos y apliquemos nuestros procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados y funcionan con eficacia.

Un encargo de aseguramiento sobre la descripción, el diseño y la eficacia operativa de los controles en una organización de servicios implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre la información revelada en la descripción realizada por la organización de servicios de su sistema, y sobre el diseño y eficacia operativa de los controles. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor de la entidad prestadora del servicio, así como de la valoración de los riesgos de que la descripción no se presente fielmente y de que los controles no estén adecuadamente diseñados o no funcionen eficazmente. Nuestros procedimientos incluyeron probar la eficacia operativa de los controles que consideramos necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que se alcanzaron los objetivos de control indicados en la descripción. Un encargo de seguridad de este tipo también comprende la evaluación de la presentación general de la descripción, de la adecuación de los objetivos que se indican en la misma, y de la adecuación de los criterios detallados por la organización de servicios y que se describen en la página *[aa]*.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Limitaciones de los controles en una organización de servicios

La descripción realizada por la organización de servicios XYZ se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular. Así mismo, debido a su naturaleza, puede ocurrir que los controles en una organización de servicios no prevengan o detecten todos los errores u omisiones en el procesamiento de transacciones o en la preparación de informes sobre las mismas. Así mismo, la extrapolación de cualquier evaluación de la efectividad a periodos futuros está sujeta al riesgo de que los controles en una organización de servicios puedan convertirse en inadecuados o fallar.

Opinión

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la página *[aa]*. En nuestra opinión, en todos los aspectos materiales:

(a) La descripción presenta fielmente el sistema *[tipo o nombre del mismo]* como se diseñó e implementó durante el periodo de *[fecha]* a *[fecha]*;

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control mencionados en la descripción estuvieron adecuadamente diseñados durante el periodo de *[fecha]* a *[fecha]*; y

(c) Los controles que se probaron, que eran los necesarios para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control indicados en la descripción se alcanzaron, funcionaron eficazmente durante el periodo de *[fecha]* a *[fecha].*

Descripción de las pruebas de controles

Los controles específicos que se probaron y la naturaleza, momento de realización y resultados de dichas pruebas se detallan en las páginas *[yy–zz].*

Usuarios a los que va dirigido y propósito

Este informe y la descripción de las pruebas de controles de las páginas *[yy–zz]* se han preparado para los clientes que han utilizado el sistema *[tipo o nombre del mismo]* y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerlo en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al valorar los riesgos de incorrecciones materiales en los estados financieros de los clientes.

[*Firma del auditor de la entidad prestadora del servicio*]

[*Fecha del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio*]

[*Dirección del auditor de la entidad prestadora del servicio*]

Ejemplo 2: Informe tipo 1 del auditor de la entidad prestadora del servicio.

Informe del auditor de la entidad prestadora del servicio independiente sobre la descripción de los controles y su diseño

A: La organización de servicios XYZ

Alcance

Hemos sido contratados para informar sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ de su sistema *[tipo o nombre del mismo]* para procesar transacciones de clientes a *[fecha]* en páginas [bb–cc] (la descripción), y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción[3].

No hemos aplicado ningún procedimiento con respecto a la eficacia operativa de los controles que se incluyen en la descripción y, en consecuencia, no expresamos una opinión sobre la misma.

Responsabilidades de la organización de servicios XYZ

La organización de servicios XYZ es responsable de la preparación de la descripción y de la declaración adjunta a la misma que se muestra en la página *[aa]*, así como de la integridad, exactitud y método de presentación de la descripción y de la declaración; de prestar los servicios cubiertos por la descripción; de indicar los objetivos de control; y de diseñar, implementar y aplicar eficazmente los controles para alcanzar los objetivos de control indicados.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1[4] y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la descripción realizada por la organización de servicios XYZ y sobre el diseño de los controles relacionados con los objetivos de control indicados en dicha descripción, basada en nuestros procedimientos. Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3402 *Informes de aseguramiento sobre los controles en una organización de servicios*, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y apliquemos nuestros procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable de que, en todos los aspectos materiales, la descripción se presenta fielmente y los controles están adecuadamente diseñados.

Un encargo de aseguramiento sobre la descripción y el diseño de los controles en una organización de servicios implica la aplicación de procedimientos para obtener evidencia sobre la información revelada en la descripción realizada por la organización de servicios de su sistema

---

[3] Si no se incluyen algunos elementos de la descripción en el alcance del encargo, este hecho se deja claro en el informe de aseguramiento.

[4] 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.*

y sobre el diseño de los controles. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor de la entidad prestadora del servicio, así como de la valoración de los riesgos de que la descripción no se presente fielmente y de que los controles no estén adecuadamente diseñados. Un encargo de aseguramiento de este tipo también incluye la evaluación de la presentación general de la descripción, de la adecuación de los objetivos de control que se indican en la misma, y de la adecuación de los criterios detallados por la organización de servicios y que se describen en la página *[aa]*.

Como indicamos anteriormente, no hemos aplicado ningún procedimiento con respecto a la eficacia operativa de los controles que se incluyen en la descripción y, en consecuencia, no expresamos una opinión sobre la misma.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Limitaciones de los controles en una organización de servicios

La descripción realizada por la organización de servicios XYZ se prepara para satisfacer las necesidades comunes de un amplio rango de clientes y de sus auditores y es posible, en consecuencia, que no incluya cada aspecto del sistema que cada cliente por separado pueda considerar importante en su entorno particular. Así mismo, debido a su naturaleza, puede ocurrir que los controles en una organización de servicios no prevengan o detecten todos los errores u omisiones en el procesamiento de transacciones o en la preparación de informes sobre las mismas.

Opinión

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la página *[aa]*. En nuestra opinión, en todos los aspectos materiales:

(a) La descripción presenta fielmente el sistema [*tipo o nombre del mismo]* a *[fecha]* como se diseñó e implementó; y

(b) Los controles relacionados con los objetivos de control indicados en la descripción estaban adecuadamente diseñados a *[fecha]*.

Usuarios a los que va dirigido y propósito

Este informe se ha preparado únicamente para los clientes que han utilizado el sistema *[tipo o nombre del mismo]* de la organización de servicios XYZ y para sus auditores, quienes tienen conocimiento suficiente para tenerlo en cuenta, junto con otra información, incluida información sobre los controles aplicados por los propios clientes, al obtener conocimiento de los sistemas de información de los clientes relevantes para la preparación de información financiera.

[*Firma del auditor de la entidad prestadora del servicio*]

[*Fecha del informe de aseguramiento del auditor de la entidad prestadora del servicio*]

[*Dirección del auditor de la entidad prestadora del servicio*]

Anexo 3

(Ref: Apartado A50)

Ejemplos de informes de aseguramiento modificados del auditor de la entidad prestadora del servicio

Los siguientes ejemplos de informes modificados son sólo orientativos y no pretenden ser exhaustivos ni aplicables a todas las situaciones. Se basan en los ejemplos de informes del Anexo 2.

Ejemplo 1: Opinión con salvedades - la descripción del sistema realizada por la organización de servicios no se presenta fielmente, en todos los aspectos materiales.

…

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

…

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La descripción adjunta indica en la página *[mn]* que la organización de servicios XYZ utiliza números de identificación de los operadores y claves para impedir accesos no autorizados al sistema. Basándonos en nuestros procedimientos, los cuales incluyeron indagaciones mediante preguntas al personal y la observación de las actividades, hemos determinado que los números de identificación de los operadores y las claves se utilizan en las Aplicaciones A y B pero no en las Aplicaciones C y D.

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página *[aa]*. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

(a) …

Ejemplo 2: Opinión con salvedades – los controles no están adecuadamente diseñados para proporcionar una seguridad razonable de que los objetivos de control indicados en la descripción de su sistema realizada por la organización de servicios se alcancen aunque los controles funcionen eficazmente.

…

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

…

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

Como se indica en la página *[mn]* de la descripción adjunta, de vez en cuando la organización de servicios XYZ realiza cambios en los programas de las aplicaciones con el fin de corregir deficiencias o de aumentar su capacidad. Los procedimientos que se siguen para determinar si se deben realizar cambios, para el diseño de los cambios y para su implementación, no incluyen su revisión y aprobación por personas autorizadas que sean independientes de las que participan en la realización de los cambios. Tampoco se han establecido requisitos de probar tales cambios o de proporcionar los resultados de las pruebas a un revisor autorizado antes de

implementar los cambios.

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página *[aa]*. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

(a) …

Ejemplo 3: Opinión con salvedades – los controles no funcionaron con eficacia durante el periodo especificado (sólo en informes tipo 2)

…

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

…

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La organización de servicios XYZ afirma en su descripción que ha puesto en funcionamiento controles automatizados para conciliar los cobros por reembolsos de préstamos con el resultado generado. Sin embargo, como se indica en la página *[mn]* de la descripción, dicho control no funcionó eficazmente durante el periodo comprendido entre el *dd/mm/aaaa* y el *dd/mm/aaaa* debido a un error de programación. El resultado fue que no se cumpliera el objetivo de control “Los controles proporcionan una seguridad razonable de que se registran adecuadamente los cobros por reembolsos de préstamos” durante el periodo comprendido entre el *dd/mm/aaaa* y el *dd/mm/aaaa*. XYZ implementó un cambio en el programa que realiza el cálculo y nuestras pruebas indican que funcionó eficazmente durante el periodo comprendido entre el *dd/mm/aaaa* y el *dd/mm/aaaa*.

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página *[aa]*. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

…

Ejemplo 4: Opinión con salvedades – El auditor de la entidad prestadora del servicio no puede obtener evidencia adecuada y suficiente

…

Responsabilidades del auditor de la entidad prestadora del servicio

…

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Fundamento de la opinión con salvedades

La organización de servicios XYZ afirma en su descripción que ha puesto en funcionamiento controles automatizados para conciliar los cobros por reembolsos de préstamos con el resultado generado. No obstante, los registros electrónicos de la realización de dicha conciliación durante el periodo comprendido entre el *dd/mm/aaaa* y el *dd/mm/aaaa* fueron borrados como resultado de un error de procesamiento informático y, en consecuencia, no pudimos probar el

funcionamiento de dicho control durante ese periodo. En consecuencia, no pudimos determinar si el objetivo de control “Los controles proporcionan una seguridad razonable de que se registran adecuadamente los cobros por reembolsos de préstamos” funcionó eficazmente durante el periodo comprendido entre el *dd/mm/aaaa* y el *dd/mm/aaaa*.

Opinión con salvedades

Nuestra opinión se ha formado sobre la base de las cuestiones mencionadas en este informe. Los criterios que utilizamos en la formación de nuestra opinión son los que se describen en la declaración de la organización de servicios XYZ de la página *[aa]*. En nuestra opinión, excepto por la cuestión que se describe en el párrafo de Fundamento de la opinión con salvedades:

(a) …

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3410

ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO SOBRE DECLARACIONES DE GASES DE EFECTO INVERNADERO

(Aplicable a los informes de aseguramiento que cubran periodos que terminen a partir del 30 de septiembre de 2013)

CONTENIDO

Apartado

Introducción 1

Alcance de esta NIEA 2-11

Fecha de entrada en vigor 12

Objetivos 13

Definiciones 14

Requerimientos

NIEA 3000 (Revisada) 15

Aceptación y continuidad del encargo 16–18

Planificación 19

Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo 20-22

Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material 23–34

Respuestas generales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores 35-56

Utilización del trabajo de otros profesionales 57

Manifestaciones escritas 58–60

Hechos posteriores al cierre 61

Información comparativa 62–63

Otra información 64

Documentación 65–70

Revisión de control de calidad de los encargos 71

Formación de la conclusión de aseguramiento 72–75

Contenido del informe de aseguramiento 76–77

Otros requerimientos de comunicación 78

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Introducción A1–A7

Definiciones A8–A16

NIEA 3000 (Revisada) A17

Aceptación y continuidad del encargo..... A18-A37
Planificación A38-A43
Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo A44-A51
Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material A52-A89
Respuestas generales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores A90-A112
Utilización del trabajo de otros profesionales A113-A115
Manifestaciones escritas.....A116
Hechos posteriores al cierre A117
Información comparativa..... A118-A123
Otra información A124-A126
Documentación..... A127–A129
Revisión de control de calidad de los encargos A130
Formación de la conclusión de aseguramiento A131-A133
Contenido del informe de aseguramiento..... A134-A152
Anexo 1: Emisiones, eliminaciones y deducciones de emisiones
Anexo 2: Ejemplos de informes de aseguramiento sobre gases de efecto invernadero

---

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3410, *Encargos de aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero* debe interpretarse junto con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados.*

Introducción

1. Dada la relación entre las emisiones de gases de efecto invernadero (GEI) y los cambios climáticos, muchas entidades están cuantificando sus emisiones de GEI con fines de gestión interna, y muchas de ellas también están preparando una declaración de GEI:

   (a) como parte de un régimen normativo de información a revelar;

   (b) como parte de un plan de comercialización de emisiones; o

   (c) para informar a los inversores y otras personas de forma voluntaria. La información a revelar voluntaria, por ejemplo, se puede publicar como un documento independiente, como parte de un informe de sostenibilidad más amplio o en un informe anual de la entidad, o crearlo para sustentar su inclusión en un "registro de carbono".

Alcance de esta NIEA

2. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata los encargos de aseguramiento para informar sobre una declaración de GEI de una entidad.

3. La conclusión del profesional ejerciente respecto de un encargo de aseguramiento puede cubrir información adicional a la declaración de GEI, por ejemplo, cuando el profesional ejerciente debe informar acerca de un informe de sostenibilidad en el cual una declaración de GEI es solo una parte de este. En dichos casos: (Ref: Apartados A1–A2)

   (a) Esta NIEA se aplica a los procedimientos de aseguramiento realizados con respecto a la declaración de GEI, excepto cuando la declaración de GEI es una parte relativamente menor de la información global sujeta a encargos de aseguramiento; y

   (b) la NIEA 3000 (Revisada)[1] (u otra NIEA sobre una materia subyacente objeto de análisis específica) se aplica a procedimientos de aseguramiento llevados a cabo con respecto al resto de la información cubierta por la conclusión del profesional ejerciente.

4. Esta NIEA no trata ni proporciona orientación específica para los encargos de aseguramiento que deben informar acerca de:

   (a) declaraciones de emisiones, excepto emisiones de GEI, por ejemplo, óxidos de nitrógeno (NOx) y dióxido de azufre (SO_2). Esta NIEA puede proporcionar orientación para tales encargos[2];

   (b) otra información relacionada con GEI, tal como las "huellas" del ciclo de vida de un producto, información "de base" hipotética e indicadores de rendimiento clave basados en los datos de las emisiones; o (Ref: Apartado A3)

   (c) instrumentos, procesos o mecanismos, tales como proyectos de compensación utilizados por otras entidades como deducciones de emisiones. Sin embargo, cuando la declaración de GEI de una entidad incluye deducciones de emisiones que están sujetas al encargo de aseguramiento, los requerimientos de esta NIEA son aplicables a las deducciones de emisiones, según corresponda (ver apartado 76(f)).

Encargos de constatación y encargos de informes directos

5. El *Marco Internacional de Encargos de Aseguramiento* (el Marco de Aseguramiento) estipula que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de constatación o un encargo de informe directo. Esta NIEA trata solo de los encargos de constatación[3].

---

1 NIEA 3000 (Revisada), *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*.

2 NOx (es decir, NO y NO_2, los cuales difieren del óxido de nitrógeno de los GEI, N_2,O) y SO_2, están asociados con la "lluvia ácida" en lugar de los cambios climáticos.

3 NIEA 3000 (Revisada), apartado 12(a)(ii)

Procedimientos para encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada

6. La NIEA 3000 (Revisada) indica que un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de seguridad razonable o un encargo de seguridad limitada.[4] Esta NIEA aborda tanto los encargos de seguridad razonable como los encargos de seguridad limitada.

7. Tanto en los encargos de seguridad razonable como en los encargos de seguridad limitada de una declaración de GEI, el profesional ejerciente elige una combinación de procedimientos de aseguramiento, los que pueden incluir: inspección, observación, confirmación, recálculo, reejecución del trabajo, procedimientos analíticos e indagaciones. La determinación de los procedimientos de aseguramiento acerca de un encargo específico es una cuestión de juicio profesional. Debido a que las declaraciones de GEI cubren una amplia gama de circunstancias, la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos pueden variar considerablemente de encargo a encargo.

8. A menos que se indique lo contrario, cada requerimiento de esta NIEA se aplica tanto a los encargos de seguridad razonable como a los encargos de seguridad limitada. Dado que el grado de seguridad obtenido en un encargo de seguridad limitada es menor que en el caso de un encargo de seguridad razonable, los procedimientos que el profesional ejerciente llevará a cabo en un encargo de seguridad limitada variarán en cuanto a su naturaleza y momento de realización, y serán de una menor extensión que en un encargo de seguridad razonable[5]. Los requerimientos que se aplican a un tipo u otro de encargo solamente han sido presentados en un formato de columna con la letra "L" (seguridad limitada) o "R" (seguridad razonable) después del número de apartado. A pesar de que algunos procedimientos solo son requeridos para los encargos de seguridad razonable, estos pueden, sin embargo, ser adecuados para algunos encargos de seguridad limitada (ver también apartado A90, que incluye las diferencias principales entre los procedimientos posteriores del profesional ejerciente para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada relacionado con una declaración de GEI). (Ref: Apartados A4, A90)

Relación con la NIEA 3000 (Revisada), otros pronunciamientos profesionales y otros requerimientos

9. Al profesional se le requiere que cumpla con la NIEA 3000 (Revisada) y con esta NIEA cuando lleve a cabo encargos de aseguramiento para informar sobre una declaración de GEI de una entidad. Esta NIEA complementa, pero no reemplaza, la NIEA 3000 (Revisada) y amplía la información acerca de cómo la NIEA 3000 (Revisada) debe aplicarse a un encargo de aseguramiento a fin de informar acerca de una declaración de GEI de la entidad. (Ref: Apartado A17)

10. El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros aspectos, el cumplimiento de las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes[6]. También exige que el socio del encargo sea miembro de una firma que aplica la NICC 1[7] u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1. (Ref: Apartados A5–A6)

---

4 NIEA 3000 (Revisada), apartado 12(a)(i)(b)

5 NIEA 3000 (Revisada) apartado 12 (a)(iii)

6 NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(a), 20 y 34

7 NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(b) y 31(a) 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*

11. Cuando el encargo está sujeto a disposiciones legales o reglamentarias locales o a las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones, esta NIEA no elude dichas disposiciones legales y reglamentarias o las disposiciones del plan. En el caso que las disposiciones legales o reglamentarias o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones difieran de esta NIEA, un encargo llevado en cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias, o las disposiciones de un plan en particular, no cumplirán automáticamente con esta NIEA. El profesional ejerciente tiene derecho a declarar el cumplimiento con esta NIEA además del cumplimiento con las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones del plan de comercialización de emisiones solamente cuando se ha cumplido con todos los requerimientos aplicables de esta NIEA. (Ref: Apartado A7)

Fecha de entrada en vigor

12. Esta NIEA es aplicable a los informes de aseguramiento que cubran periodos que terminen a partir del 30 de septiembre de 2013.

Objetivos

13. Los objetivos del profesional ejerciente son:

    (a) obtener bien seguridad razonable o bien seguridad limitada, según corresponda, acerca de si la declaración de GEI está libre de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, que permita al profesional ejerciente expresar una conclusión de seguridad razonable o limitada;

    (b) emitir un informe de conformidad con los hallazgos del profesional ejerciente acerca de si:

        (i) en el caso de un encargo de seguridad razonable, la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; o

        (ii) en el caso de un encargo de seguridad limitada, no ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente ninguna cuestión que le lleve a pensar que, basándose en los procedimientos realizados y la evidencia obtenida, la declaración de GEI no ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables; y

    (c) comunicar, según lo requiera esta NIEA, de acuerdo con los hallazgos del profesional ejerciente.

Definiciones

14. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación[8]:

    (a) Criterios aplicables – Los criterios utilizados por la entidad para cuantificar e informar acerca de sus emisiones en la declaración de GEI.

    (b) Afirmaciones – Manifestaciones de la entidad, explícitas o no, incluidas en las declaraciones de GEI y que el profesional ejerciente tiene en cuenta al considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pudieran existir.

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

    (d) Límite y comercialización – Un sistema que establece límites de emisiones globales, asigna volúmenes de emisiones a los participantes y les permite comercializar créditos

[8] Las definiciones presentes en la NIEA 3000 (Revisada) también se aplican a esta NIEA.

de emisiones y volúmenes unos con otros.

(e) Información comparativa – Las cantidades e información a revelar incluidas en la declaración de GEI relativas a uno o más periodos anteriores.

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

- Emisiones directas (también conocidas como emisiones de Alcance 1), que son emisiones de fuentes pertenecientes a la entidad o controladas por esta. (Ref: Apartado A8)
- Emisiones indirectas, que son emisiones derivadas de las actividades de la entidad pero que ocurren en fuentes pertenecientes a otra entidad o controladas por esta. Las emisiones indirectas se pueden categorizar de la siguiente manera:
  - Emisiones de Alcance 2, que son emisiones asociadas con la energía que se transfiere hacia la entidad y que esta consume. (Ref: Apartado A9)
  - Emisiones de Alcance 3, que comprenden al resto de las emisiones indirectas. (Ref: Apartado A10)

(g) Deducción de emisiones – Cualquier elemento incluido en la declaración de GEI que se deduce del total de las emisiones informadas, pero que no constituye una eliminación; por lo general incluye compensaciones adquiridas, pero también puede incluir una variedad de otros instrumentos o mecanismos, tales como créditos de rendimiento y volúmenes reconocidos por un plan normativo o de otro tipo del cual la entidad forma parte. (Ref: Apartados A11–A12)

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

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

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

(k) 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.

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

(m) Declaración de GEI – Una declaración que establece elementos constitutivos y que cuantifica las emisiones de GEI de una entidad para un periodo (a veces conocida como un inventario de emisiones) y, cuando corresponda, información comparativa y notas explicativas que incluyen un resumen de las políticas de emisión de informes y cuantificación significativas. La declaración de GEI de una entidad también puede

incluir un listado categorizado de las eliminaciones o deducciones de emisiones. Cuando el encargo no cubre la declaración de GEI completa, el término "declaración de GEI" debe leerse como esa parte que está cubierta por el encargo. La declaración de GEI es la "información de la materia objeto de análisis" del encargo[9].

(n) Gases de efecto invernadero (GEI) – Dióxido de carbono (CO_2) y cualesquiera otros gases requeridos por los criterios aplicables a ser incluidos en la declaración de GEI, tales como: metano, óxido de nitrógeno, hexafluoruro de azufre, hidrofluorocarbonos, perfluorocarbonos y clorofluorocarbonos. Los gases que no son dióxido de carbono por lo general se expresan en términos de equivalentes del dióxido de carbono (CO_2-e).

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

(p) Importancia relativa o materialidad para la ejecución del trabajo – La cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente, por debajo del nivel de la importancia relativa para la declaración de GEI al objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa determinada para la declaración de GEI. En su caso, la importancia relativa para la ejecución del trabajo también se refiere a la cifra o cifras determinadas por el profesional ejerciente por debajo del nivel o niveles de importancia relativa establecidos para determinados tipos de emisiones o información a revelar.

(q) Compensación adquirida – Una deducción de emisiones en la cual la entidad paga por la reducción de las emisiones de otra entidad (reducciones de emisiones) o por el aumento de las eliminaciones de emisiones de otra entidad (mejoramiento de eliminaciones), comparada con una referencia hipotética. (Ref: Apartado A13)

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

(s) Eliminación – Los GEI que la entidad, durante el periodo en cuestión, ha eliminado de la atmósfera o que hubiera emitido a la atmósfera si no hubieran sido capturados y canalizados hacia un sumidero. (Ref: Apartado A14)

(t) Instalación significativa – Una instalación con importancia significativa individual debido al tamaño de sus emisiones en relación a la suma de emisiones incluidas en la declaración de GEI o por su naturaleza o circunstancias específicas que dan origen a riesgos particulares de incorrección material. (Ref: Apartados A15–A16)

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

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

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

Requerimientos

NIEA 3000 (Revisada)

15. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con esta NIEA salvo si ha cumplido con los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000 (Revisada). (Ref: Apartados A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127)

---

[9] NIEA 3000 (Revisada), apartado 12(x)

Aceptación y continuidad del encargo

Cualificaciones, conocimiento y experiencia

16. El socio del encargo:

(a) tendrá competencia en habilidades y técnicas para la realización de encargos de aseguramiento, obtenidas mediante una extensa formación y aplicación práctica y la competencia necesaria para la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones a fin de aceptar la responsabilidad de la conclusión del aseguramiento; y

(b) estará conforme con el hecho de que quienes van a realizar el encargo colectivamente tienen la competencia y capacidades adecuadas, tanto para la cuantificación e información sobre emisiones como en encargos de aseguramiento, para cumplir con el encargo de aseguramiento de acuerdo con esta NIEA. (Ref: Apartados A18–A19)

Condiciones previas para el encargo

17. Para determinar si concurren las condiciones previas para el encargo:

(a) El socio del encargo determinará que ambos, la declaración de GEI y el encargo, tienen el alcance suficiente para ser útiles a los usuarios a quienes se destina el informe, teniendo en cuenta, en especial: (Ref: Apartado A20)

(i) si la declaración de GEI es para excluir emisiones significativas que han sido, o podrían ser, cuantificadas, si dichas exclusiones son razonables dadas las circunstancias;

(ii) si el encargo es para excluir dar un grado de seguridad sobre las emisiones significativas sobre las cuales la entidad informa, si dichas exclusiones son razonables dadas las circunstancias; y

(iii) si el encargo es para incluir un grado de seguridad sobre deducciones de emisiones, si la naturaleza del grado de seguridad que el profesional ejerciente obtendrá con respecto a las deducciones y el contenido del informe de aseguramiento que se busca con respecto a ellos es claro, razonable dadas las circunstancias y entendido por la parte contratante. (Ref: Apartados A11—A12)

(b) Al determinar la adecuación de los criterios aplicables, según los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada)[10], el profesional ejerciente determinará si los criterios abarcan al menos: (Ref: Apartados A23–A26)

(i) el método para determinar el límite organizativo de la entidad; (Ref: Apartados A27–A28)

(ii) los GEI a justificar;

(iii) métodos de cuantificación aceptables, que incluyen métodos para hacer ajustes al año base (si corresponde); e

(iv) información a revelar adecuada de modo que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender los juicios significativos hechos en la preparación de la declaración de GEI. (Ref: Apartados A29–A34)

(c) El profesional ejerciente obtendrá la aceptación de la entidad respecto de que reconoce y comprende su responsabilidad:

(i) de diseñar, implementar y mantener dicho control interno que la entidad considera necesario para permitir la preparación de la declaración de GEI libre de incorrección material, debida a fraude o error;

[10] NIEA 3000 (Revisada) apartados 24(b)(ii) y 41

(ii) relativa a la preparación de su declaración de GEI de acuerdo con los criterios aplicables; y (Ref: Apartado A35)

(iii) de referirse a, o describir en su declaración de GEI, los criterios aplicables que ha utilizado y, cuando ello no resulta fácilmente deducible de las circunstancias del encargo, quién los desarrolló. (Ref: Apartado A36)

Acuerdo de los términos del encargo

18. Los términos del encargo que la NIEA 3000 (Revisada)[11] requiere que sean acordados incluirán: (Ref: Apartado A37)

(a) el objetivo y el alcance del encargo;

(b) las responsabilidades del profesional ejerciente;

(c) las responsabilidades de la entidad, que incluyen aquellas descritas en el apartado 17(c);

(d) la identificación de los criterios aplicables para la preparación de la declaración de GEI;

(e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el profesional ejerciente y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado; y

(f) un reconocimiento de que la entidad acepta proporcionar manifestaciones escritas al momento de la conclusión del encargo.

Planificación

19. Al planificar el encargo, según lo requiere la NIEA 3000 (Revisada)[12], el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A38–A41)

(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 del encargo y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;

(c) considerará los factores que, según el juicio del profesional ejerciente, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo;

(d) considerará los resultados de los procedimientos de aceptación o continuidad del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo;

(e) determinará la naturaleza, momento de empleo y extensión de los recursos necesarios para realizar el encargo, incluyendo la participación de expertos y otros profesionales ejercientes y (Ref: Apartados A42–A43)

(f) determinará el impacto de la función de auditoría interna de la entidad, en su caso, en el encargo.

Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo

Determinación de la importancia relativa y la importancia relativa para la ejecución del trabajo al planificar el encargo

20. Al establecer la estrategia global del encargo, el profesional ejerciente determinará la

[11] NIEA 3000 (Revisada), apartado 27

[12] NIEA 3000 (Revisada), apartado 40

importancia relativa para la declaración de GEI. (Ref: Apartados A44–A50)

21. El profesional ejerciente 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.

Revisión a medida que el encargo avanza

22. El profesional ejerciente revisará la importancia relativa de la declaración de GEI en el caso de que disponga, durante la realización del encargo, de información que de haberla tenido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra diferente. (Ref: Apartado A51)

Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

Obtención de conocimiento de la entidad y su entorno

23. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de lo siguiente: (Ref: Apartados A52–A53)

(a) Factores sectoriales, factores relativos a la regulación y otros factores externos pertinentes incluidos los criterios aplicables.

(b) La naturaleza de la entidad, lo que incluye:

(i) La naturaleza de las operaciones incluidas en el límite organizativo de la entidad, que comprende: (Ref: Apartados A27–A28)

a. las fuentes e integridad de las emisiones y, de ser el caso, deducciones de emisiones y sumideros;
b. la contribución de las emisiones globales de cada una de las entidades; y
c. las incertidumbres asociadas a las cantidades informadas en la declaración de GEI. (Ref: Apartados A54–A59)

(ii) Cambios con relación al periodo anterior en la naturaleza o extensión de las operaciones, incluyendo si han existido fusiones, adquisiciones o ventas de las fuentes de emisión, o externalización de funciones con emisiones significativas; y

(iii) la frecuencia y naturaleza de las interrupciones en las operaciones. (Ref: Apartado A60)

(c) La selección y aplicación de métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes por parte de la entidad, incluidas las razones para los cambios correspondientes y la posibilidad de contabilizar dos veces las emisiones en la declaración de GEI.

(d) Los requerimientos de los criterios aplicables relacionados con las estimaciones, incluida la correspondiente información a revelar.

(e) El objetivo y la estrategia para el cambio climático de la entidad, en su caso, y los riesgos económicos, normativos, físicos y de reputación asociados. (Ref: Apartado A61)

(f) La supervisión y responsabilidad de la información sobre las emisiones dentro de la entidad.

(g) Si la entidad cuenta con una función de auditoría interna y, en su caso, sus actividades y hallazgos principales con respecto a las emisiones.

Procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material

24. Los procedimientos para obtener conocimiento de la entidad y su entorno y para identificar y valorar los riesgos de incorrección material incluirán los siguientes: (Ref: Apartados A52–A53, A62)

    (a) Las indagaciones ante aquellas personas que, dentro de la entidad, a juicio del profesional ejerciente, poseen información que pueda facilitar la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude o error.

    (b) Procedimientos analíticos. (Ref: Apartados A63–A65)

    (c) Observación e inspección. (Ref: Apartados A66–A68)

Obtención de conocimiento del control interno de la entidad

Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
25L. Para el control interno relativo a la cuantificación de emisiones y preparación de informes de las emisiones, como base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el profesional ejerciente obtendrá conocimiento, por medio de indagaciones, acerca de: (Ref: Apartados A52–A53, A69–A70) (a) el entorno del control; (b) el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados y la comunicación de los roles y responsabilidades sobre los informes de emisiones y cuestiones significativas relacionadas con la preparación de los informes de emisiones; y (c) los resultados del proceso de valoración de riesgos por la entidad.	25R. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de los siguientes componentes del control interno de la entidad relacionados con la cuantificación y confección de informes sobre las emisiones como la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material: (Ref: Apartados A52–A53, A70) (a) el entorno del control; (b) el sistema de información, incluidos los procesos de negocio relacionados y la comunicación de los roles y responsabilidades sobre los informes de emisiones y cuestiones significativas relacionadas con la preparación de los informes de emisiones; (c) el proceso de valoración del riesgo por la entidad; (d) las actividades de control relevantes para el encargo, 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 posteriores que respondan a los riesgos valorados. Un encargo de aseguramiento no requiere el conocimiento de todas las actividades de control relacionadas con cada tipo significativo de emisión e información a revelar en la

Seguridad limitada	Seguridad razonable
	declaración de GEI o cada afirmación correspondiente a estos; y (Ref: Apartados A71–A72) (e) seguimiento de los controles. 26R. Al obtener el conocimiento requerido por el apartado 25R, el profesional ejerciente evaluará el diseño de los controles y determinará si se han implementado mediante la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad responsable de la declaración de GEI. (Ref: Apartados A52–A53)

Otros procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material

27. Si el socio del encargo ha realizado otros encargos para la entidad, este considerará si la información obtenida es relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material. (Ref: Apartado A73)

28. El profesional ejerciente 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, o falta de cumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias que afectan la declaración de GEI. (Ref: Apartados A84–A86)

29. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo y cualquier experto externo del profesional ejerciente discutirán la probabilidad de incorrección material en la declaración de GEI de la entidad debido a fraude o error y la aplicación de los criterios correspondientes a los hechos y circunstancias de la entidad. El socio del encargo determinará qué cuestiones deben ser comunicadas a los miembros del equipo del encargo

y a cualquier experto externo del profesional ejerciente que no esté involucrado en la discusión.

30. El profesional ejerciente evaluará si los métodos de cuantificación y las políticas de emisión de informes, incluida la determinación del límite organizativo de la entidad, son adecuados a sus operaciones y congruentes con los criterios aplicables y políticas de emisión de informes y cuantificación utilizadas en la industria en cuestión y en periodos anteriores.

Procedimientos de realización del trabajo en el lugar de las instalaciones de la entidad

31. El profesional ejerciente determinará si es necesario, en las circunstancias del encargo, realizar procedimientos en el lugar de las instalaciones significativas. (Ref: Apartados A15–A16, A74–A77)

Auditoría interna

32. Cuando la entidad cuenta con una función de auditoría interna pertinente al encargo, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A78)

    (a) determinará si se utilizarán trabajos específicos de la función de auditoría interna y, en su caso, la extensión de dicha utilización; y

    (b) en caso de utilizar trabajos específicos de la función de auditoría interna, determinará si dichos trabajos son adecuados para los fines del encargo.

Identificación y valoración del riesgo de incorrección material

Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
33L. El profesional ejerciente identificará y valorará los riesgos de incorrección material: (a) en la declaración de GEI; y (Ref: Apartados A79–A80) (b) para tipos materiales de emisiones e información a revelar, (Ref: Apartado A81) como la base para el diseño y realización de procedimientos cuya naturaleza, momento de realización y extensión: (c) responden a los riesgos valorados de incorrección material; y (d) permiten al profesional ejerciente obtener seguridad limitada acerca de si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, según los criterios aplicables.	33R. El profesional ejerciente identificará y valorará los riesgos de incorrección material: (a) en la declaración de GEI; y (Ref: Apartados A79–A80) (b) en las afirmaciones para tipos materiales de emisiones e información a revelar, (Ref: Apartados A81–A82) como la base para el diseño y realización de procedimientos cuya naturaleza, momento de realización y extensión: (Ref: Apartado A83) (c) responden a los riesgos valorados de incorrección material; y (d) permiten al profesional ejerciente obtener seguridad razonable acerca de si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, según los criterios aplicables.

Causas de los riesgos de incorrección material

34. Al llevar a cabo los procedimientos requeridos en los apartados 33L o 33R, el profesional

ejerciente tendrá en cuenta al menos los siguientes factores: (Ref: Apartados A84–A89)

(a) la probabilidad de incorrecciones intencionadas en la declaración de GEI; (Ref: Apartados A84–A86)

(b) la probabilidad de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que por lo general se reconoce que tienen un efecto directo en el contenido de la declaración de GEI; (Ref: Apartado A87)

(c) la probabilidad de omisión de una emisión potencialmente significativa; (Ref: Apartado A88(a))

(d) cambios económicos o normativos significativos; (Ref: Apartado A88(b))

(e) la naturaleza de las operaciones; (Ref: Apartado A88(c))

(f) la naturaleza de los métodos de cuantificación; (Ref: Apartado A88(d))

(g) el grado de complejidad al determinar el límite organizativo y si las partes relacionadas están involucradas; (Ref: Apartados A27–A28)

(h) si existen emisiones significativas ajenas al curso normal de los negocios para la entidad o que por otras razones parecen inusuales; (Ref: Apartado A88(e))

(i) el grado de subjetividad en la cuantificación de las emisiones; (Ref: Apartado A88(e))

(j) si las emisiones de Alcance 3 están incluidas en la declaración de GEI; y (Ref: Apartado A88(f))

(k) cómo la entidad hace estimaciones significativas y los datos en los que estas se basan. (Ref: Apartado A88(g))

Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores

35. El profesional ejerciente diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las declaraciones de GEI. (Ref: Apartados A90–A93)

36. El profesional ejerciente diseñará y llevará a cabo procedimientos posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material, teniendo en cuenta el grado de seguridad, razonable o limitada, según corresponda. (Ref: Apartado A90)

Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
37L. Al diseñar y llevar a cabo procedimientos posteriores de acuerdo con el apartado 36, el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A90, A94) (a) considerará los motivos para la valoración otorgada a los riesgos de incorrección material para los tipos materiales de emisiones e información a revelar; y (Ref: Apartado A95) (b) obtendrá evidencia más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el profesional	37R. Al diseñar y llevar a cabo procedimientos posteriores de acuerdo con el apartado 36, el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A90, A94) (a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para los tipos materiales de emisiones e información a revelar, lo que incluye: (Ref: Apartado A95) (i) la probabilidad de que exista

Seguridad limitada	Seguridad razonable
ejerciente. (Ref: Apartado A97)	incorrección material debido a las características específicas del correspondiente tipo de emisión o información a revelar (es decir, el riesgo inherente), y (ii) si el profesional ejerciente tiene la intención de confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos; y (Ref: Apartado A96) (b) obtendrá evidencia más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el profesional ejerciente. (Ref: Apartado A97)
	Pruebas de controles 38R. El profesional ejerciente diseñará y realizará pruebas de controles con el fin de obtener evidencia suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de los controles relevantes si: (Ref: Apartado A90(a)) (a) el profesional ejerciente tiene la intención de confiar en la eficacia operativa de los controles para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos; o (Ref: Apartado A96) (b) los procedimientos que no sean pruebas de controles no pueden proporcionar por sí solos evidencia suficiente y adecuada sobre las afirmaciones. (Ref: Apartado A98) 39R. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el profesional ejerciente realizará indagaciones específicas para comprender dichas desviaciones y sus consecuencias potenciales, y determinará si: (Ref: Apartado A90) (a) las pruebas de controles que se

Seguridad limitada	Seguridad razonable
	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 material mediante otros procedimientos.
	Procedimientos distintos a las pruebas de controles 40R. Independientemente de los riesgos valorados de incorrección material, el profesional ejerciente diseñará y realizará pruebas de detalle o procedimientos analíticos además de las pruebas de controles, si corresponde, para cada tipo material de emisión o información a revelar. (Ref: Apartados A90, A94) 41R. El profesional ejerciente considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa. (Ref: Apartados A90, A99)
Procedimientos analíticos aplicados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material 42L. Si el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos analíticos, este: (Ref: Apartados A90(c), A100–A102) (a) determinará la idoneidad de los procedimientos analíticos específicos, teniendo en cuenta los riesgos valorados de incorrección material y las pruebas de detalle, en su caso; (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; y	*Procedimientos analíticos aplicados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material* 42R. Si el profesional ejerciente diseña y aplica procedimientos analíticos, este: (Ref: Apartados A90(c), A100–A102) (a) determinará la idoneidad de los procedimientos analíticos 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; (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

Seguridad limitada	Seguridad razonable
(c) desarrollará una expectativa con respecto a las cantidades o proporciones registradas o ratios. 43L. Si los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones incongruentes con otra información pertinente, o que difieren de manera significativa de las cantidades o ratios esperados, el profesional ejerciente hará las indagaciones correspondientes ante la entidad acerca de dichas diferencias. El profesional ejerciente considerará las respuestas a dichas indagaciones con el fin de determinar si otros procedimientos resultan necesarios dadas las circunstancias. (Ref: Apartado A90(c))	disponible, así como los controles relativos a su preparación; y (c) desarrollará una expectativa de las cantidades registradas o ratios suficientemente precisa para identificar posibles incorrecciones materiales. 43R. Si los procedimientos analíticos identifican fluctuaciones o relaciones incongruentes con otra información pertinente, o que difieren de manera significativa de las cantidades o ratios esperados, el profesional ejerciente investigará dichas diferencias por medio de: (Ref: Apartado A90(c)) (a) indagaciones ante la entidad y obtención de evidencia adicional relacionada con las respuestas de la entidad; y (b) la aplicación de otros procedimientos, según sea necesario, en función de las circunstancias consideradas.
Procedimientos concernientes a las estimaciones 44L. Sobre la base de la valoración realizada del riesgo de incorrección material, el profesional ejerciente: (Ref: Apartados A103–A104) (a) evaluará si: (i) la entidad ha aplicado adecuadamente los requerimientos de los criterios aplicables relacionados con las estimaciones; y (ii) los métodos empleados en la realización de las estimaciones son adecuados y se han aplicado en forma congruente, así como, en su caso, si los cambios en las estimaciones informadas o en el método para realizarlas, con respecto al periodo anterior, son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias presentes; y (b) es necesario aplicar otros	*Procedimientos concernientes a las estimaciones* 44R. Sobre la base de la valoración realizada del riesgo de incorrección material, el profesional ejerciente evaluará si: (Ref: Apartado A103) (a) la entidad ha aplicado adecuadamente los requerimientos de los criterios aplicables relacionados con las estimaciones; y (b) los métodos empleados en la realización de las estimaciones son adecuados y se han aplicado en forma congruente, así como, en su caso, si los cambios en las estimaciones informadas o en el método para realizarlas, con respecto al periodo anterior, son adecuados teniendo en cuenta las circunstancias presentes.

Seguridad limitada	Seguridad razonable
procedimientos, en función de las circunstancias consideradas.	
	45R. Para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el profesional ejerciente realizará una o varias de las siguientes actuaciones, teniendo en cuenta la naturaleza de las estimaciones: (Ref: Apartado A103) (a) pruebas sobre el modo en que la entidad realizó la estimación y los datos en los que dicha estimación se basó. Para ello, el profesional ejerciente evaluará si: (i) el método de cuantificación utilizado es adecuado dadas las circunstancias; y (ii) las hipótesis utilizadas por la entidad son razonables. (b) realización de pruebas sobre la eficacia operativa de los controles respecto de cómo la entidad realizó la estimación, junto con la aplicación de otros procedimientos adecuados. (c) desarrollo de una estimación puntual o un rango para evaluar la estimación de la entidad. Para ello: (i) Si el profesional ejerciente emplea hipótesis o métodos diferentes de los utilizados por la entidad, este obtendrá conocimiento suficiente de las hipótesis o métodos de la

Seguridad limitada	Seguridad razonable
	entidad para cerciorarse de que la estimación puntual o rango del profesional ejerciente tiene en cuenta variables relevantes, así como también para evaluar cualquier diferencia significativa respecto de la estimación puntual de la entidad. (ii) Si el profesional ejerciente concluye que resulta adecuado utilizar un rango, este reducirá el rango sobre la base de la evidencia disponible, hasta que todos los desenlaces incluidos dentro del rango se consideren razonables.

Muestreo

46. Al diseñar muestras, el profesional ejerciente tendrá en cuenta el objetivo del procedimiento y las características de la población de donde se extraerá la muestra. (Ref: Apartados A90(b), A105)

Fraude y disposiciones legales y reglamentarias

47. El profesional ejerciente responderá de manera adecuada a las acciones fraudulentas o indicios de fraude, el incumplimiento o indicios de incumplimiento respecto de las disposiciones legales o reglamentarias identificadas durante el encargo. (Ref: Apartados A106–A107)

Seguridad limitada	Seguridad razonable
Procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI 48L. Los procedimientos del profesional ejerciente incluirán los siguientes procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI: (Ref: Apartado A108) (a) comprobación de la concordancia o conciliación de la declaración de GEI con los registros subyacentes; y (b) obtención, por medio de indagaciones ante la entidad, de conocimiento sobre los ajustes materiales realizados durante la preparación de la declaración de GEI y la consideración de si otros procedimientos son necesarios dadas las circunstancias.	*Procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI* 48R. Los procedimientos del profesional ejerciente incluirán los siguientes procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI: (Ref: Apartado A108) (a) comprobación de la concordancia o conciliación de la declaración de GEI con los registros subyacentes; y (b) examen de los ajustes materiales realizados durante el proceso de preparación de la declaración de GEI.

Seguridad limitada	Seguridad razonable
Determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada 49L. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente alguna cuestión o cuestiones que le lleven a pensar que la declaración de GEI puede contener incorrecciones materiales, el profesional ejerciente diseñará y aplicará procedimientos adicionales con el fin de obtener evidencia adicional hasta que pueda: (Ref: Apartados A109–A110) (a) concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la declaración de GEI contenga incorrecciones materiales o (b) determinar que debido a esa cuestión o cuestiones la declaración de GEI contiene una incorrección material. (Ref: Apartado A111)	*Revisión de la valoración del riesgo en un encargo de seguridad razonable* 49R. La valoración de los riesgos de incorrección material por parte del profesional ejerciente en las afirmaciones puede cambiar durante el proceso del encargo a medida que se obtiene evidencia adicional. Cuando el profesional ejerciente obtiene evidencia incongruente con la evidencia sobre la cual el profesional ejerciente originalmente basó su valoración, el profesional ejerciente revisará la valoración y modificará los procedimientos planificados en consecuencia. (Ref: Apartado A109)

Acumulación de incorrecciones identificadas

50. El profesional ejerciente acumulará las incorrecciones identificadas durante la ejecución del

encargo, excepto las que sean claramente insignificantes. (Ref: Apartado A112)

Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que el encargo avanza

51. El profesional ejerciente determinará si es necesario revisar la estrategia global del encargo y el plan del encargo 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 ejecución del encargo, podrían ser materiales; o

    (b) la suma de las incorrecciones acumuladas durante la ejecución del encargo se aproxima a la cifra de importancia relativa determinada de conformidad con los apartados 20-22 de esta NIEA.

52. Si, a solicitud del profesional ejerciente, la entidad ha examinado un tipo de emisión o información a revelar y ha corregido las incorrecciones detectadas, el profesional ejerciente llevará a cabo procedimientos con respecto al trabajo realizado por la entidad a fin de determinar si las incorrecciones materiales persisten.

Comunicación y corrección de las incorrecciones

53. El profesional ejerciente comunicará oportunamente acerca de todas las incorrecciones acumuladas durante el encargo con el nivel adecuado dentro de la entidad y solicitará a esta última que corrija dichas incorrecciones.

54. Si la entidad rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el profesional ejerciente, éste obtendrá conocimiento de las razones de la entidad para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al desarrollar la conclusión del profesional ejerciente.

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

55. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el profesional ejerciente volverá a valorar la importancia relativa determinada de conformidad con los apartados 20-22 de esta NIEA para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de las emisiones reales de la entidad.

56. El profesional ejerciente determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales en forma individual o agregada. Al tomar esta determinación, el profesional ejerciente considerará el tamaño y la naturaleza de las incorrecciones, y las circunstancias específicas de su existencia, en relación con tipos específicos de emisiones o información a revelar y la declaración de GEI (véase el apartado 72).

Utilización del trabajo de otro profesional ejerciente

57. Cuando el profesional ejerciente tiene la intención de usar el trabajo de otro profesional ejerciente, este:

    (a) comunicará claramente con el otro profesional ejerciente acerca del alcance y momento de realización de su trabajo y de los hallazgos del otro profesional ejerciente; y (Ref: Apartados A113–A114)

    (b) evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida y el proceso para la inclusión de información relacionada en la declaración de GEI. (Ref: Apartado A115)

Manifestaciones escritas

58. El profesional ejerciente solicitará las manifestaciones escritas a la persona o personas de

la entidad con las responsabilidades y conocimiento adecuados respecto de los asuntos en cuestión: (Ref: Apartado A116)

(a) que estos hayan cumplido con su responsabilidad de la preparación de la declaración de GEI, incluyendo información comparativa cuando resulte adecuado, de acuerdo con los criterios aplicables, según se estipula en los términos del encargo;

(b) que hayan proporcionado al profesional ejerciente toda la información relacionada y acceso, según lo acordado en los términos del encargo y que hayan reflejado todas las cuestiones relevantes en la declaración de GEI;

(c) si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o en forma agregada, para la declaración de GEI. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella;

(d) si creen que las hipótesis significativas usadas al confeccionar las estimaciones son razonables;

(e) que hayan comunicado al profesional ejerciente todas las deficiencias de control interno relevantes para el encargo de las que tienen conocimiento salvo las que son claramente insignificantes y

(f) si han revelado al profesional ejerciente su conocimiento acerca de fraudes, indicios o denuncias de fraude o incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias donde el fraude o incumplimiento pudo haber tenido un efecto material en la declaración de GEI.

59. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de aseguramiento.

60. El profesional ejerciente denegará una conclusión (se abstendrá de concluir) acerca de la declaración de GEI o se renunciará al encargo cuando la renuncia sea posible de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, cuando:

(a) el profesional ejerciente concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la persona o personas que emiten las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 58(a) y (b), los cuales estipulan que las manifestaciones escritas sobre estos aspectos no son confiables; o

(b) la entidad no proporciona las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 58(a) y (b).

Hechos posteriores al cierre

61. El profesional ejerciente: (Ref: Apartado A117)

considerará si los hechos que ocurren entre la fecha de la declaración de GEI y la fecha del informe de aseguramiento requieren ajustes o información a revelar en la declaración de GEI, y evaluará la suficiencia y adecuación de la evidencia obtenida acerca de si dichos hechos están adecuadamente reflejados en la declaración de GEI de acuerdo con los criterios aplicables; y

reaccionará adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de aseguramiento que, de haber sido conocidos por el profesional ejerciente a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de aseguramiento.

Información comparativa

62. Cuando se presenta información comparativa con información sobre las emisiones actuales y toda esa información comparativa, o parte de ella, está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, los procedimientos de este último con respecto a la información

comparativa incluirán evaluar si: (Ref: Apartados A118–A121)

(a) la información comparativa concuerda con las cifras y otra información revelada en el periodo anterior o, cuando proceda, si ha sido reexpresada adecuadamente y esta reexpresión ha sido adecuadamente revelada; y (Ref: Apartado A121)

(b) las políticas de cuantificación reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, en el caso de haberse producido cambios, si dichos cambios han sido debidamente aplicados y adecuadamente revelados.

63. Independientemente de si la conclusión del profesional ejerciente cubre la información comparativa, si llega al conocimiento del profesional ejerciente que puede haber incorrecciones materiales en la información comparativa presentada, este:

(a) discutirá la cuestión con aquella persona o personas dentro de la entidad con las responsabilidades y conocimiento de las cuestiones relacionadas y llevará a cabo los procedimientos adecuados dadas las circunstancias; y (Ref: Apartados A122–A123)

(b) considerará el efecto resultante en el informe de aseguramiento. Si la información comparativa presentada contiene una incorrección material y dicha información no ha sido expresada nuevamente:

(i) cuando la conclusión del profesional ejerciente cubre la información comparativa, este expresará una conclusión con salvedades o una conclusión desfavorable en el informe de aseguramiento; o

(ii) cuando la conclusión del profesional ejerciente no cubre la información comparativa, este incluirá un párrafo bajo el título "Otras cuestiones" en el informe de aseguramiento, con una descripción de las circunstancias que afectan la información comparativa.

Otra información

64. El profesional ejerciente estudiará la otra información incluida en los documentos que contienen la declaración de GEI y el informe de aseguramiento al respecto con el fin de identificar, si las hubiera, incongruencias materiales con la información sobre la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre esta y, si al estudiar esa otra información, el profesional ejerciente: (Ref: Apartado A139)

(a) identifica una incongruencia material entre esa otra información y la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre ella; o

(b) llega a su conocimiento una incorrección material en la descripción de un hecho en esa otra información que no guarda relación con las cuestiones cubiertas por la información sobre la declaración de GEI o el informe de aseguramiento sobre ella,

el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte o partes apropiadas y adoptará cualquier medida adicional según corresponda. (Ref: Apartados A124–A126)

Documentación

65. Al documentar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados, el profesional ejerciente dejará constancia de: (Ref: Apartado A127)

(a) las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;

(b) la persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo y

(c) la persona que revisó el trabajo realizado y la fecha y alcance de dicha revisión.

66. El profesional ejerciente documentará las discusiones sobre las cuestiones significativas mantenidas con 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 A127)

Control de calidad

67. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo:

    (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 y cualquier discusión pertinente con la firma 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 aseguramiento y

    (d) la naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas en el transcurso del encargo.

Cuestiones que surgen luego de la fecha del informe de aseguramiento

68. Si, en circunstancias excepcionales, el profesional ejerciente realiza nuevos procedimientos o procedimientos adicionales o llega a nuevas conclusiones luego de la fecha del informe de aseguramiento, el profesional ejerciente documentará: (Ref: Apartado A128)

    (a) las circunstancias encontradas;

    (b) los nuevos procedimientos o procedimientos adicionales, la evidencia obtenida y las conclusiones alcanzadas y su efecto en el informe de aseguramiento; y

    (c) cuándo y quién realizó y revisó los cambios resultantes a la documentación del encargo.

Compilación del archivo final del encargo

69. El profesional ejerciente reunirá la documentación del encargo en un archivo del encargo y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final oportunamente después de la fecha del informe de aseguramiento. Después de haber terminado la compilación del archivo final del encargo, el profesional ejerciente no eliminará ni descartará documentación del encargo, cualquiera que sea su naturaleza, antes de que finalice su plazo de conservación. (Ref: Apartado A129)

70. En circunstancias, excepto aquellas previstas en el apartado 68, cuando el profesional ejerciente considere necesario modificar la documentación existente del encargo o agregar nueva documentación después de que la compilación del archivo final del encargo ha sido finalizada, el profesional ejerciente, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o agregados, documentará:

    (a) los motivos específicos para ello; y

    (b) la fecha en que se realizó y las personas que lo hicieron y revisaron.

Revisión de control de calidad del encargo

71. Para aquellos encargos, de ser el caso, para los cuales las disposiciones legales o reglamentarias requieren una revisión de control de calidad o para los cuales la firma ha determinado que se requiere una revisión de control de calidad del encargo, el revisor de control de calidad del encargo realizará una evaluación objetiva de los juicios significativos realizados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al formular el informe

de aseguramiento. Esta evaluación conllevará: (Ref: Apartado A130)

(a) discusiones acerca de cuestiones significativas con el socio del encargo, lo que incluye las competencias profesionales del equipo del encargo con respecto a la cuantificación y confección de informes de las emisiones y el aseguramiento;

(b) la revisión de la declaración de GEI y del informe de aseguramiento propuesto;

(c) la revisión de la documentación del encargo seleccionada relativa a los juicios significativos que el equipo del encargo haya formulado y a las conclusiones alcanzadas; y

(d) la evaluación de las conclusiones alcanzadas para la formulación del informe de aseguramiento y la consideración de si el informe de aseguramiento propuesto es adecuado.

Formación de la conclusión de aseguramiento

72. El profesional ejerciente se formará una conclusión acerca de si ha obtenido seguridad razonable o limitada, según corresponda, acerca de la declaración de GEI. La conclusión tomará en cuenta los requerimientos descritos en los apartados 56 y 73-75 de esta NIEA.

Seguridad limitada	**Seguridad razonable**
73L. El profesional ejerciente evaluará si ha llegado a su conocimiento alguna cuestión que le lleve a pensar que la declaración de GEI no haya sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables.	73R. El profesional ejerciente evaluará si la declaración de GEI ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables.

74. Esta evaluación incluirá la consideración de los aspectos cualitativos de los métodos de cuantificación y prácticas de emisión de informes de la entidad, lo que incluye indicadores de posible sesgo en los juicios y decisiones en la realización de las estimaciones y la preparación de la declaración de GEI[13] y si, en vista de los criterios aplicables:

(a) los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes seleccionados y aplicados son congruentes con los criterios aplicables y son adecuados;

(b) las estimaciones hechas en la preparación de la declaración de GEI son razonables;

(c) la información presentada en la declaración de GEI es relevante, fiable, completa, comparable y comprensible;

(d) la declaración de GEI proporciona información a revelar adecuada de los criterios aplicables y otras cuestiones, incluidas las incertidumbres, de modo que los usuarios a quienes se destina el informe puedan comprender los juicios realizados en la preparación; y (Ref: Apartados A29, A131–A133)

(e) la terminología utilizada en la declaración de GEI es adecuada.

75. La evaluación requerida según el apartado 73 también incluirá consideración de:

(a) la presentación, estructura y contenido globales de la declaración de GEI; y

(b) cuando el contexto de los criterios así lo requiera, la redacción de la conclusión del

[13] Los indicadores de posible sesgo no constituyen incorrecciones en sí mismos a los fines de la formulación de conclusiones acerca de la razonabilidad de las estimaciones individuales.

aseguramiento u otras circunstancias del encargo, si la declaración de GEI manifiesta las emisiones subyacentes de manera tal que cumpla con una presentación fiel.

Contenido del informe de aseguramiento

76. El informe de aseguramiento incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación: (Ref: Apartado A134)

(a) Un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente.

(b) Un destinatario.

(c) Identificación o descripción del grado de seguridad obtenido por el profesional ejerciente, razonable o limitado.

(d) Identificación de la declaración de GEI, lo que incluye el periodo o periodos cubiertos y, si cualquier parte de la información en la declaración no está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, una identificación clara de la información sujeta a aseguramiento, así como también la información no incluida, junto con una declaración indicando que el profesional ejerciente no ha realizado ningún procedimiento respecto de la información no incluida y, por ende, que no se ha expresado ninguna conclusión al respecto. (Ref: Apartados A120, A135)

(e) Una descripción de las responsabilidades de la entidad. (Ref: Apartado A35)

(f) Una declaración que indique que la cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente. (Ref: Apartados A54–A59)

(g) Si la declaración de GEI incluye deducciones de emisiones cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente, una identificación de dichas deducciones de emisiones y una declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente en relación a ellas. (Ref: Apartados A136–A139)

(h) Identificación de los criterios aplicables;

(i) identificación de cómo se puede acceder a dichos criterios;

(ii) si dichos criterios sólo están disponibles para determinados usuarios a quienes se destina el informe o si sólo son aplicables para un propósito específico, una declaración que alerte a los lectores de este hecho y, como resultado, de que la declaración de GEI puede no ser adecuada para otra finalidad. La declaración también restringirá el uso del informe de aseguramiento a aquellos usuarios a quienes se destina el informe o para dicho propósito; y (Ref: Apartados A140–A141)

(iii) si los criterios establecidos necesitan ser complementados por información a revelar en las notas explicativas de la declaración de GEI para que los criterios sean adecuados, una identificación de la nota o notas pertinente. (Ref: Apartado A131)

(i) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.

(j) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de

exigentes que las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento.

(k) Una descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente, que incluye:

(i) una declaración indicando que el encargo fue ejecutado de acuerdo con la NIEA 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre declaraciones de gases de efecto invernadero*; y

(ii) un resumen informativo del trabajo realizado como base para la conclusión del profesional ejerciente. En el caso de un encargo de seguridad limitada, el conocimiento de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados es esencial para comprender la conclusión del profesional ejerciente. En un encargo de seguridad limitada, el resumen del trabajo realizado indicará que:

- Los procedimientos en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable y
- En consecuencia, el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si se hubiera realizado un encargo de seguridad razonable. (Ref: Apartados A142–A144)

(l) La conclusión del profesional ejerciente:

(i) en un encargo de seguridad razonable, la conclusión se expresará en forma positiva o

(ii) en un encargo de seguridad limitada, la conclusión se expresará de un modo que informa si, sobre la base de los procedimientos aplicados y de la evidencia obtenida, ha llegado a conocimiento del profesional ejerciente alguna o algunas cuestiones que le lleven a pensar que la declaración de GEI no ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los criterios aplicables.

(iii) Cuando el profesional ejerciente expresa una conclusión modificada, el informe de aseguramiento contendrá:

a. una sección que proporcione una descripción de la cuestión o cuestiones que originan la modificación y
b. una sección que contenga la conclusión modificada del profesional ejerciente.

(m) La firma del profesional ejerciente. (Ref: Apartado A145)

(n) La fecha del informe de aseguramiento. La fecha del informe de aseguramiento no será anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia en la que basar su conclusión, así como evidencia de que las personas con autoridad reconocida han afirmado que se han responsabilizado de la declaración de GEI.

(o) La localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones

77. Si el profesional ejerciente considera necesario: (Ref: Apartados A146–A152)

    (a) llamar la atención de los usuarios a quienes se destina el informe sobre una cuestión presentada o revelada en la declaración de GEI que, a juicio del profesional ejerciente, es de tal importancia que es fundamental para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan la declaración de GEI (un párrafo de énfasis) o

    (b) comunicar una cuestión distinta de las que se presentan o revelan en la declaración de GEI que, a juicio del profesional, es relevante para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan el encargo, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe de aseguramiento (un párrafo sobre otras cuestiones),

    y no lo prohíben las disposiciones legales o reglamentarias, el profesional ejerciente lo hará en un párrafo en el informe de aseguramiento, con un título adecuado que indique claramente que el profesional ejerciente no expresa una conclusión modificada en relación con la cuestión.

Otros requerimientos de comunicación

78. Salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, el profesional ejerciente comunicará con aquella persona o personas con responsabilidades de supervisión para la declaración de GEI acerca de las siguientes cuestiones que el profesional ejerciente aborda durante el proceso del encargo y determinará si existe alguna responsabilidad que deba ser informada a otra parte dentro o fuera de la entidad:

    (a) deficiencias en el control interno que, a juicio del profesional ejerciente, revisten la suficiente importancia como para merecer su atención;

    (b) identificación o indicios de fraude; y

    (c) cuestiones que incluyen el incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o la existencia de indicios de incumplimiento, excepto las cuestiones claramente poco significativas. (Ref: Apartado A87)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Introducción

Encargos de aseguramiento que cubren información adicional a la declaración de GEI (Ref: Apartado 3)

A1. En algunos casos, el profesional ejerciente puede ejecutar un encargo de aseguramiento acerca de un informe que incluye información sobre GEI, pero dicha información no incluye una declaración de GEI, tal como se define en el apartado 14(m). En esos casos, esta NIEA puede proporcionar orientación para tal encargo.

A2. Cuando una declaración de GEI representa una parte relativamente menor de la información global que está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, el punto hasta el que esta NIEA es aplicable depende del juicio del profesional ejerciente en las circunstancias del encargo.

Indicadores clave basados en los datos de GEI (Ref: Apartado 4(b))

A3. Un ejemplo de un indicador clave basado en los datos de GEI es el promedio ponderado de las emisiones por kilómetro por vehículos fabricados por una entidad durante un periodo, lo que se debe calcular y revelar según las disposiciones legales o reglamentarias en algunas

jurisdicciones.

Procedimientos para encargos de seguridad razonable y encargos de seguridad limitada (Ref: Apartado 8)

A4. Algunos procedimientos requeridos sólo para encargos de seguridad razonable pueden, sin embargo, ser adecuados para algunos encargos de seguridad limitada. Por ejemplo, a pesar de que la obtención de conocimiento de las actividades de control no resulta necesario para los encargos de seguridad limitada, en algunos casos, tal como cuando se registra, procesa o reporta la información solo por medios electrónicos, el profesional ejerciente puede decidir que las pruebas de controles y, por lo tanto, la obtención de conocimiento de las actividades de control relevantes, resultan necesarias para un encargo de seguridad limitada (ver también el apartado A90).

Independencia (Ref: Apartados 10, 15)

A5. El Código de ética del IESBA contiene *Normas Internacionales de Independencia* que se establecen mediante la aplicación del marco conceptual a las amenazas a la independencia con relación a este tipo de encargos. El cumplimiento de los principios fundamentales puede verse potencialmente amenazado por una amplia gama de circunstancias. Muchas amenazas recaen en las siguientes categorías:

- Interés propio, por ejemplo, dependencia excesiva del total de los honorarios de la entidad.
- Autorrevisión, por ejemplo, prestar otro servicio para la entidad que directamente afecta la declaración de GEI, tal como la participación en la cuantificación de las emisiones de la entidad.
- Abogacía, por ejemplo, actuar como abogado en nombre de la entidad con respecto a la interpretación de los criterios aplicables.
- Familiaridad, por ejemplo, un miembro del equipo del encargo con una larga asociación o relación cercana o familiar inmediata con un empleado de la entidad que se encuentra en una posición de ejercer influencia significativa y directa en la preparación de la declaración de GEI.
- Intimidación, por ejemplo, ser presionado para reducir de manera inadecuada la extensión del trabajo realizado a fin de reducir los honorarios, o ser amenazado con el retiro de la habilitación del profesional ejerciente por parte de una autoridad de habilitación que está asociada con el grupo industrial de la entidad.

A6. En aquellos casos en que las amenazas identificadas no están a un nivel aceptable, el Código de ética del IESBA requiere que se haga frente a las amenazas eliminando las circunstancias que las originan, aplicando salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable o renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

Disposiciones legales o reglamentarias locales y las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones (Ref: Apartado 11)

A7. Las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones pueden: incluir requerimientos además de aquellos mencionados en esta NIEA; requerir que se lleven a cabo procedimientos específicos para todos los encargos; o requerir que los procedimientos se realicen de una manera en particular. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias locales o las disposiciones de un plan de comercialización de emisiones pueden requerir que el profesional ejerciente emita su informe en un formato que no cumple con esta NIEA. Cuando las disposiciones legales o reglamentarias ordenan que el formato o redacción del informe

de aseguramiento se haga de una manera o en términos que son significativamente diferentes a esta NIEA y el profesional ejerciente concluye que las explicaciones adicionales en el informe de aseguramiento no pueden mitigar un posible malentendido, el profesional ejerciente puede considerar incluir una declaración en el informe indicando que el encargo no se ha ejecutado conforme esta NIEA.

Definiciones

Emisiones (Ref: Apartado 14(f), Anexo 1)

A8. Las emisiones de Alcance 1 pueden incluir la combustión estacionaria (de combustible quemado en el equipamiento estacionario de la entidad, tales como calderas, incineradores, motores y quemadores), la combustión móvil (de combustible quemado en los dispositivos de transporte de la entidad, tales como camiones, trenes, aviones y barcos), emisiones de proceso (de procesos físicos o químicos, tales como la fabricación de cemento, procesamientos petroquímicos y fundición de aluminio) y emisiones fugitivas (liberaciones intencionales y no intencionales, tales como filtraciones en los equipos en las juntas y sellados, y emisiones del tratamiento de aguas residuales, fosas y torres de refrigeración).

A9. Casi todas las entidades compran energía en forma de electricidad, calor o vapor; por lo tanto, casi todas las entidades tienen emisiones de Alcance 2. Las emisiones de Alcance 2 son de tipo indirecto, debido a que las emisiones asociadas, por ejemplo, con la electricidad que la entidad compra tienen lugar en la central eléctrica, que se encuentra fuera del límite organizativo de la entidad.

A10. Las emisiones de Alcance 3 pueden incluir emisiones asociadas, por ejemplo, con: viajes de negocios de los empleados, actividades externalizadas, consumo de combustible fósil o electricidad requerida para la utilización de los productos de la entidad, extracción y producción de materiales comprados como insumos para los procesos de la entidad y el transporte de los combustibles adquiridos. Las emisiones de Alcance 3 se discuten en más detalle en los apartados A31-A34.

Deducciones de emisiones (Ref: Apartados 14(g), 17(a)(iii), Anexo 1)

A11. En algunos casos, las deducciones de emisiones incluyen créditos y volúmenes específicos de la jurisdicción para los cuales no existe una relación establecida entre la cantidad de emisiones permitida por los criterios a ser deducida y cualquier reducción de emisiones que pudiera ocurrir como resultado del dinero pagado o cualquier otra acción por parte de la entidad a fin de solicitar la deducción de emisiones.

A12. Cuando la declaración de GEI de una entidad incluye deducciones de emisiones que se encuentran dentro del alcance del encargo, los requerimientos de esta NIEA son aplicables a las deducciones de emisiones según corresponda (ver también apartados A136-A139).

Compensación adquirida (Ref: Apartado 14(q), Anexo 1)

A13. Cuando la entidad adquiere una compensación de otra entidad, esa otra entidad puede gastar el dinero que recibe de la venta de los proyectos de reducción de emisiones (tal como la generación de energía por medio de la utilización de combustibles fósiles con fuentes de energía renovable o la implementación de medidas de ahorro de energía) o de la eliminación de emisiones de la atmósfera (por ejemplo, a través del cultivo y mantenimiento de árboles que de otro modo no se plantarían o mantendrían) o el dinero puede ser una remuneración proveniente del hecho de no proceder con una acción que de otro modo sí se pondría en práctica (tal como la deforestación o degradación de bosques). En algunas jurisdicciones, las compensaciones solo pueden adquirirse si ya ha ocurrido el mejoramiento de la reducción o eliminación de emisiones.

Eliminación (Ref: Apartado 14(s), Anexo 1)

A14. La eliminación puede lograrse a partir del almacenamiento de GEI en sumideros geológicos (por ejemplo, subterráneos) o sumideros biológicos (por ejemplo, árboles). Cuando la declaración de GEI incluye la eliminación de GEI que de otro modo la entidad hubiera emitido a la atmósfera, por lo general estas emisiones se informan en la declaración de GEI en términos brutos; es decir, tanto la fuente como el sumidero se cuantifican en la declaración de GEI. Cuando las eliminaciones están cubiertas en la conclusión del profesional ejerciente, los requerimientos de esta NIEA se aplican a aquellas eliminaciones según corresponda.

Instalaciones significativas (Ref: Apartados 14(t) y 31)

A15. Cuando el aporte individual de una instalación al total de emisiones informado en la declaración de GEI aumenta, los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI generalmente aumentan. El profesional ejerciente puede aplicar un porcentaje a una referencia escogida como ayuda para identificar las instalaciones que revisten importancia individual debido al tamaño de las emisiones con relación al total de las emisiones incluidas en la declaración de GEI. La identificación de una referencia y la determinación de un porcentaje a aplicar conllevan la aplicación del juicio profesional. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede considerar que las instalaciones que exceden el 15% del total del volumen de producción son instalaciones significativas. Sin embargo, se puede determinar un porcentaje mayor o menor como adecuado según las circunstancias, de acuerdo con el juicio del profesional ejerciente. Este puede ser el caso, por ejemplo, de cuando existe un número reducido de instalaciones, ninguna de las cuales produce menos del 15% del volumen pero, a juicio del profesional ejerciente, no todas las instalaciones son significativas, o cuando existe una cantidad de instalaciones que, de manera marginal, producen menos del 15% del volumen total de producción, las que, según el juicio del profesional ejerciente, resultan significativas.

A16. Asimismo, el profesional ejerciente puede identificar una instalación como significativa debido a su naturaleza o circunstancias específicas que dan origen a riesgos específicos de incorrección material. Por ejemplo, una instalación podría estar usando diferentes procesos de recolección de datos o técnicas de cuantificación de otras instalaciones, requerir el uso de cálculos particularmente complejos o especializados o involucrar procesos químicos o físicos particularmente complejos o especializados.

NIEA 3000 (Revisada) (Ref: Apartados 9, 15)

A17. La NIEA 3000 (Revisada) incluye requerimientos que se aplican a los encargos de aseguramiento (distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica), lo que incluye encargos en conformidad con esta NIEA. En algunos casos, esta NIEA puede incluir requerimientos adicionales o material de aplicación con relación a dichos temas.

Aceptación y continuidad del encargo

Competencia (Ref: Apartado 16(b))

A18. Las competencias de GEI pueden incluir:

- Conocimiento general de las ciencias climáticas, incluso los procesos científicos que relacionan los GEI con el cambio climático.
- Saber quiénes son los usuarios a quienes se destina el informe de la información incluida en la declaración de GEI de la entidad y qué probabilidades existen de que estos utilicen dicha información (ver apartado A47).
- Conocimiento de los planes de comercialización de emisiones y los mecanismos del

mercado relacionados, cuando corresponda.

- Conocimiento, en su caso, de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables que afectan a cómo la entidad debería informar acerca de sus emisiones y que también podrían, por ejemplo, imponer un límite a las emisiones de la entidad.
- Las metodologías de cuantificación y medición de GEI, incluso las incertidumbres científicas y de estimación asociadas, y metodologías alternativas disponibles.
- Conocimiento de los criterios aplicables, que incluyen, por ejemplo:
  - La identificación adecuada de los factores de emisión.
  - La identificación de aquellos aspectos de los criterios que requieren estimaciones significativas o sensibles o la aplicación de juicio considerable.
  - Los métodos utilizados para la determinación de los límites organizativos, es decir, las entidades cuyas emisiones deben ser incluidas en la declaración de GEI.
  - Qué deducciones de emisiones están autorizadas a ser incluidas en la declaración de GEI de la entidad.

A19. La complejidad de los encargos de aseguramiento con respecto a la declaración de GEI varía. En algunos casos, el encargo puede ser relativamente directo, por ejemplo, cuando la entidad no tiene emisiones de Alcance 1 y solo informa de emisiones de Alcance 2 utilizando un factor de emisiones especificado en la disposición reglamentaria, aplicado al consumo de electricidad en una sola instalación. En tal caso, el encargo puede centrarse mayormente en el sistema usado para registrar y procesar las cifras de consumo de electricidad identificadas en las facturas y una aplicación aritmética del factor de emisiones especificado. No obstante, cuando el encargo es relativamente complejo, es probable que se requiera la competencia de expertos para la cuantificación y confección de informes de las emisiones. Las áreas específicas de especialización que pueden ser relevantes en dichos casos comprenden:

Especialización en sistemas de información.

- Conocimiento de cómo se genera la información sobre emisiones, que incluye cómo se inician, registran, procesan, corrigen -según sea necesario-, cotejan e informan los datos en una declaración de GEI.

Especialización científica y de ingeniería

- Mapeo del flujo de materiales por medio de un proceso de producción y los procesos complementarios que crean emisiones, incluyendo la identificación de puntos relevantes donde se compilan los datos de las fuentes. Esto puede resultar particularmente importante al considerar si la identificación de las fuentes de emisión de la entidad está completa.
- Análisis de las relaciones químicas y físicas entre los insumos, procesos y productos, y las relaciones entre las emisiones y otras variables. La capacidad de comprender y analizar estas relaciones con frecuencia resulta importante para diseñar los procesos analíticos.
- Identificación del efecto de la incertidumbre en la declaración de GEI.
- Conocimiento de las políticas de control de calidad y procedimientos aplicados en los laboratorios de prueba, tanto internos como externos.
- Experiencia en industrias específicas y los procesos de creación y eliminación de emisiones. Los procedimientos de cuantificación de emisiones de Alcance 1 varían ampliamente según las industrias y procesos involucrados, por ejemplo, la naturaleza

de los procesos electrolíticos en la producción de aluminio, los procesos de combustión en la producción de electricidad por medio del uso de combustibles fósiles y los procesos químicos en la producción de cemento son todos diferentes.

- El funcionamiento de sensores físicos y otros métodos de cuantificación y la selección de factores de emisiones adecuados.

Alcance de la declaración de GEI y del encargo (Ref: Apartado 17(a))

A20. Ejemplos de circunstancias en que las razones para excluir fuentes de emisiones conocidas de la declaración de GEI o para excluir fuentes de emisiones reveladas del encargo pueden no ser razonables en las circunstancias incluyen cuando:

- la entidad tiene emisiones de Alcance 1 significativas pero solo incluye emisiones de Alcance 2 en la declaración de GEI.
- La entidad es parte de una entidad legal mayor que tiene emisiones significativas que no se informan debido a la manera en que el límite organizativo ha sido determinado cuando ello probablemente podría llevar a los usuarios a quienes se destina el informe a conclusiones erróneas.
- Estas emisiones sobre las que el profesional ejerciente informa constituyen sólo una pequeña parte del total de las emisiones incluidas en la declaración de GEI.

Determinación de la adecuación de la materia objeto de análisis (Ref: Apartado 15)

A21. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente determine si la materia subyacente objeto de análisis es adecuada[14]. En el caso de una declaración de GEI, las emisiones de la entidad (y eliminaciones y deducciones de emisiones, si corresponde) son la materia subyacente objeto de análisis del encargo. La materia subyacente objeto de análisis será adecuada si, entre otras cosas, las emisiones de la entidad tienen la capacidad de presentar una cuantificación congruente por medio de los criterios adecuados[15].

A22. Las fuentes de GEI se pueden cuantificar por medio de:

(a) la medición directa (o seguimiento directo) de la concentración y tasas de flujo de GEI a través del seguimiento continuo o muestreos periódicos de las emisiones; o

(b) la medición de una actividad sustitutiva, tal como el consumo de combustible y el cálculo de emisiones con el uso de, por ejemplo, ecuaciones de balance de masa[16], factores de emisiones específicos de la entidad o factores de emisiones promedio para una región, industria o proceso.

Determinación de la adecuación de los criterios

Criterios específicamente desarrollados y establecidos (Ref: Apartado 17(b))

A23. Los criterios adecuados muestran las siguientes características: relevancia, integridad, fiabilidad, neutralidad y comprensibilidad. Los criterios pueden ser "específicamente desarrollados" o "establecidos", por ejemplo, integrados a las disposiciones legales o reglamentarias, o emitidos por organismos autorizados o reconocidos de expertos que se

---

14 NIEA 3000 (Revisada), apartado 24(b)(i)

15 NIEA 3000 (Revisada), apartado 24(b)(ii)

16 Es decir, la equiparación de la cantidad de una sustancia que ingresa y egresa de un límite definido, por ejemplo, la cantidad de carbono en un combustible a base de hidrocarburos que ingresa a un dispositivo de combustión es igual a la cantidad de carbono que egresa en forma de dióxido de carbono.

atienen a un debido proceso transparente[17]. Si bien los criterios establecidos por un regulador pueden considerarse relevantes cuando dicho regulador es el usuario a quien se destina el informe, se pueden desarrollar algunos criterios establecidos con un fin específico y no ser adecuados para su aplicación en otras circunstancias. Por ejemplo, los criterios desarrollados por un regulador que incluyen factores de emisiones para una región en particular pueden proporcionar información engañosa si se utilizan para emisiones en otra región, o los criterios que son diseñados con el fin de informar solamente acerca de aspectos normativos particulares de las emisiones pueden no ser adecuados para informar a los usuarios a quienes se destina el informe, excepto el regulador que estableció los criterios.

A24. Los criterios específicamente desarrollados pueden ser adecuados cuando, por ejemplo, la entidad cuenta con maquinaria muy especializada o está agregando información sobre emisiones de diferentes jurisdicciones en las que los criterios establecidos utilizados difieren. Puede resultar necesario tener especial cuidado al valorar la neutralidad y otras características de los criterios específicamente desarrollados, en particular, si estos no están principalmente basados en los criterios establecidos que por lo general se utilizan en la industria o región de la entidad o no son congruentes con dichos criterios.

A25. Los criterios pueden incluir criterios establecidos complementados con información a revelar, en las notas explicativas de la declaración de GEI, acerca de límites, métodos, hipótesis, factores de emisiones específicos, etc. En algunos casos, los criterios establecidos pueden no ser adecuados, incluso cuando están complementados por información a revelar en las notas explicativas de la declaración de GEI, por ejemplo, cuando no concuerdan con la materia objeto de análisis indicada en el apartado 17(b).

A26. Se debe tener en cuenta que lo adecuado de los criterios no se ve afectada por el grado de seguridad; es decir, si no son adecuados para un encargo de seguridad razonable, tampoco serán adecuados para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

Operaciones incluidas en el límite organizativo de la entidad (Ref: Apartados 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

A27. La determinación de qué operaciones pertenecientes a la entidad o controladas por la entidad se han de incluir en la declaración de GEI se conoce como la determinación del límite organizativo de la entidad. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias definen los límites de la entidad para la confección de informes de emisiones de GEI con fines normativos. En otros casos, los criterios aplicables pueden permitir la aplicación de una opción entre diferentes métodos para determinar el límite organizativo de la entidad, por ejemplo, los criterios pueden permitir una opción entre un método que alinea la declaración de GEI de la entidad con sus estados financieros y otro método que trata, por ejemplo, a los negocios conjuntos o asociados de manera diferente. La determinación del límite organizativo de la entidad puede requerir el análisis de estructuras organizativas complejas, tales como negocios conjuntos, asociaciones y fideicomisos, y relaciones contractuales complejas o inusuales. Por ejemplo, una instalación puede ser propiedad de una de las partes, sus operaciones pueden depender de otra y una tercera puede procesar los materiales solamente.

A28. La determinación del límite organizativo de la entidad es diferente de lo que algunos criterios describen como la determinación del "límite operativo" de la entidad. El límite operativo se relaciona con qué categorías de las emisiones de Alcance 1, 2 y 3 estarán incluidas en la declaración de GEI, y ello se determina luego de establecer el límite organizativo.

---

[17] NIEA 3000 (Revisada), apartados A45–A48

Información a revelar adecuada (Ref: Apartados 17(b)(iv), 74(d))

A29. En los regímenes normativos de revelaciones, la información a revelar especificada en las disposiciones legales o reglamentarias relevantes es adecuada para informar al regulador. La revelación de dichas cuestiones en la declaración de GEI, como las siguientes, puede ser necesaria en situaciones de informes voluntarios para que los usuarios a quienes se destina el informe comprendan los juicios significativos que se tuvieron en cuenta al preparar la declaración de GEI:

(a) qué operaciones están incluidas en el límite organizativo de la entidad y el método utilizado para determinar dicho límite si los criterios aplicables permiten optar entre diferentes métodos (ver apartados A27–A28);

(b) métodos de cuantificación significativos y políticas de emisión de informes seleccionados, que incluyen:

(i) El método utilizado para determinar qué emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 han sido incluidas en la declaración de GEI (ver apartado A30);

(ii) cualquier interpretación significativa hecha para poner en práctica los criterios aplicables en las circunstancias de la entidad, incluso las fuentes de datos y, cuando se permite optar entre diferentes métodos o se hace uso de métodos específicos de la entidad, la revelación del método utilizado y los fundamentos para ello; y

(iii) cómo la entidad determina si las emisiones anteriormente informadas deben ser reexpresadas.

(c) La categorización de las emisiones en la declaración de GEI. Tal como se estipula en el apartado A14, cuando la declaración de GEI incluye la eliminación de GEI que la entidad de otro modo hubiera liberado a la atmósfera, tanto las emisiones como las eliminaciones generalmente se informan en la declaración de GEI en términos brutos; es decir, la fuente y el sumidero se cuantifican en la declaración de GEI;

(d) una declaración relacionada con las incertidumbres relevantes para la cuantificación de las emisiones de la entidad: sus causas, cómo estas fueron abordadas; sus efectos en la declaración de GEI y, cuando la declaración de GEI incluye emisiones de Alcance 3, una explicación de: (ver apartados A31–A34)

(i) la naturaleza de las emisiones de Alcance 3, incluyendo que no resulta práctico para la entidad incluir todas las emisiones de Alcance 3 en su declaración de GEI;

(ii) la razón para seleccionar las fuentes de emisiones de Alcance 3 que han sido incluidas; y

(e) los cambios, de ser aplicable, en los asuntos mencionados en este apartado o en otros asuntos que afectan de manera material la comparabilidad de la declaración de GEI con un periodo o periodos anteriores o año base.

Emisiones de Alcance 1 y Alcance 2

A30. Los criterios por lo general requieren que todas las emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 materiales o ambas emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 estén incluidas en la declaración de GEI. Cuando las emisiones de Alcance 1 y Alcance 2 han sido excluidas, es importante que las notas explicativas de la declaración de GEI revelen la razón para determinar qué emisiones se incluyen y cuáles no, en especial si aquellas que se incluyen no son probablemente las mayores de las cuales la entidad es responsable.

Emisiones de Alcance 3

A31. Mientras que algunos criterios requieren emitir información sobre emisiones de Alcance 3 específicas, más comúnmente la inclusión de las emisiones de Alcance 3 es opcional debido a que no resulta factible para casi ninguna entidad intentar cuantificar el alcance completo de sus emisiones indirectas dado que ello incluye a todas las fuentes hacia arriba y hacia abajo en la cadena de suministro de la entidad. Para algunas entidades, informar acerca de determinadas emisiones de Alcance 3 proporciona información importante para los usuarios a quienes se destina el informe, por ejemplo, cuando las emisiones de Alcance 3 de la entidad son considerablemente mayores que sus emisiones de Alcance 1 y Alcance 2, como puede ser el caso de muchas entidades en el sector servicios. En estos casos, el profesional ejerciente puede considerar inadecuado ejecutar un encargo de aseguramiento si las emisiones de Alcance 3 no están incluidas en la declaración de GEI.

A32. Cuando las fuentes de las emisiones de Alcance 3 han sido incluidas en la declaración de GEI, es importante que la base para seleccionar la fuente a incluir sea razonable, en especial si esta no es la fuente mayor de la cual la entidad es responsable.

A33. En algunos casos, los datos de la fuente utilizados para cuantificar las emisiones de Alcance 3 pueden conservarse en la entidad. Por ejemplo, la entidad puede conservar registros detallados como base para la cuantificación de las emisiones asociadas con los viajes aéreos del personal. En algunos otros casos, los datos de la fuente utilizados para cuantificar las emisiones de Alcance 3 pueden conservarse en una fuente accesible y bien controlada fuera de la entidad. Sin embargo, cuando ese no es el caso, es poco probable que el profesional ejerciente pueda obtener evidencia adecuada y suficiente con respecto a las emisiones de Alcance 3. En esos casos, puede resultar adecuado excluir esas fuentes de emisiones de Alcance 3 del encargo.

A34. También se puede considerar adecuado excluir las emisiones de Alcance 3 del encargo cuando los métodos de cuantificación en uso dependen demasiado de la estimación y llevan a un alto grado de incertidumbre en las emisiones informadas. Por ejemplo, diversos métodos de cuantificación para estimar las emisiones asociadas con el viaje aéreo pueden arrojar cuantificaciones muy variadas incluso cuando se utiliza una fuente de datos idéntica. Si dichas fuentes de emisiones de Alcance 3 están incluidas en el encargo, es importante que los métodos de cuantificación utilizados sean seleccionados objetivamente y que se los describa íntegramente, junto con las incertidumbres asociadas a su uso.

Responsabilidad de la entidad en cuanto a la preparación de la declaración de GEI (Ref: Apartados 17(c)(ii), 76(d))

A35. Como lo indica el apartado A70, algunas cuestiones de los encargos concernientes a la condición y fiabilidad de los registros de la entidad pueden causar que el profesional ejerciente concluya que no es probable que evidencia suficiente y adecuada esté disponible con el fin de sustentar una conclusión no modificada en la declaración de GEI. Esto puede ocurrir cuando la entidad tiene poca experiencia respecto de la preparación de declaraciones GEI. En tales circunstancias, puede ser más adecuado que la cuantificación y el informe de emisiones estén sujetos a encargos de procedimientos acordados o a un encargo de consultoría al momento de la preparación para un encargo de aseguramiento en un periodo posterior.

Quién desarrolló los criterios (Ref: Apartado 17(c)(iii))

A36. Cuando la declaración de GEI ha sido preparada para un régimen de revelación de información normativo o un plan de comercialización de emisiones donde los criterios aplicables y la estructura de emisión de informes están prescritos, es probable que, debido a las circunstancias del encargo, aparentemente sea el regulador u organismo a cargo del plan quien desarrolló los criterios. No obstante, en situaciones de emisión de informes

voluntarios, puede no estar claro quién desarrolló los criterios, a menos que ello esté especificado en las notas explicativas de la declaración de GEI.

Cambio de los términos del encargo (Ref: Apartados 15, 18)

A37. La NIEA 3000 (Revisada)requiere que el profesional ejerciente no acepte un cambio en los términos del encargo si no existe una justificación razonable para ello[18]. La solicitud de cambio en el alcance del encargo puede no tener una justificación razonable cuando, por ejemplo, la solicitud se realiza con el fin de excluir ciertas fuentes de emisiones del alcance del encargo debido a la probabilidad de que la conclusión del profesional ejerciente se vea modificada.

Planificación (Ref: Apartado 19)

A38. Al establecer la estrategia global del encargo, puede ser pertinente considerar el énfasis dado a los diferentes aspectos del diseño y la implementación del sistema de información de GEI. Por ejemplo, en algunos casos, la entidad puede haber sido particularmente consciente de la necesidad de un control interno adecuado para garantizar la fiabilidad de la información dada, mientras que en otros casos, la entidad puede haberse centrado más en la determinación exacta de las características científicas, operativas o técnicas de la información a ser reunida.

A39. Los encargos de menor envergadura o los encargos más directos (ver apartado A19) pueden ser llevados a cabo por un equipo de encargos muy reducido. Con un equipo pequeño, es más fácil la coordinación y comunicación entre sus miembros. Establecer una estrategia de encargo global para un encargo de menor envergadura o para un encargo más directo, no necesariamente debe ser un ejercicio complejo o llevar mucho tiempo. Por ejemplo, un breve memorando basado en discusiones con la entidad puede usarse como la estrategia del encargo documentado si este cubre las cuestiones indicadas en el apartado 19.

A40. El profesional ejerciente puede decidir discutir los elementos de planificación con la entidad al momento de determinar el alcance del encargo o facilitar la realización y dirección del encargo (por ejemplo, para coordinar algunos de los procedimientos planificados con el trabajo del personal de la entidad). Si bien estas discusiones ocurren con frecuencia, la estrategia global del encargo y el plan del encargo siguen siendo responsabilidad del profesional ejerciente. Al discutir las cuestiones incluidas en la estrategia global del encargo o en el plan del encargo, hay que poner atención para no comprometer la eficacia del encargo. Por ejemplo, discutir la naturaleza y el momento de realización de los procedimientos detallados con la entidad puede comprometer la eficacia del encargo al hacer que los procedimientos sean demasiado predecibles.

A41. La ejecución del trabajo de un encargo de aseguramiento es un proceso iterativo. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, el momento de ejecución o la extensión de otros procedimientos planificados. En algunos casos, la información puede alertar al profesional ejerciente en cuanto a que esta difiere significativamente de la esperada en una etapa anterior del encargo. Por ejemplo, errores sistemáticos descubiertos al ejecutar procedimientos en el lugar de las instalaciones seleccionadas pueden indicar que es necesario visitar otras instalaciones.

Planificación de la utilización de un experto del profesional ejerciente o de otro profesional ejerciente (Ref: Apartado 19(e))

A42. El encargo puede llevarlo a cabo un equipo multidisciplinario que incluye a uno o más

[18] NIEA 3000 (Revisada), apartado 29

expertos, en particular en encargos relativamente complejos cuando es probable que se requiera la competencia de un especialista en cuantificación y confección de informes de emisiones (ver apartado A19). La NIEA 3000 (Revisada)contiene ciertos requerimientos con respecto al uso del trabajo de un experto que puede necesitar ser considerado en la etapa de planificación al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los recursos necesarios para ejecutar el encargo[19].

A43. El trabajo de otro profesional ejerciente puede utilizarse en relación con, por ejemplo, una fábrica y otra forma de instalación en un lugar remoto; una subsidiaria, división o sucursal en una jurisdicción extranjera; o un negocio conjunto o asociado. Las consideraciones relevantes cuando el equipo del encargo planea solicitar a otro profesional ejerciente que trabaje en la información a ser incluida en la declaración de GEI pueden incluir:

- Si el otro profesional ejerciente conoce y cumple con los requerimientos de ética que son aplicables al encargo y, en especial, si es independiente.
- La competencia profesional del otro profesional ejerciente.
- El alcance de la participación del equipo del encargo en el trabajo del otro profesional ejerciente.
- Si el otro profesional ejerciente desarrolla su actividad en un entorno regulado en el que se supervisa activamente a ese profesional ejerciente.

Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución del encargo

Determinación de la importancia relativa al planificar el encargo (Ref: Apartados 20-21)

A44. Los criterios pueden tratar el concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de la declaración de GEI. Si bien los criterios pueden tratar la importancia relativa en términos diferentes, el concepto de importancia relativa generalmente incluye que:

- las incorrecciones, incluso las omisiones, son consideradas de importancia relativa si, en forma individual o agregada, se pudiera esperar razonablemente que influyan en las decisiones relevantes de los usuarios tomadas sobre la base de la declaración de GEI;
- 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 a quienes se destina el informe de la declaración de GEI se basan en la consideración de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. Salvo si el encargo se ha diseñado para satisfacer las necesidades de información concretas de usuarios específicos, por lo general no se considera el posible efecto de incorrecciones en usuarios específicos, cuyas necesidades de información pueden variar ampliamente.

A45. Dicho análisis, si está presente en los criterios aplicables, proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para determinar la importancia relativa a efectos del encargo. Si los criterios aplicables no incluyen una indicación sobre el concepto de importancia relativa, las características mencionadas anteriormente proporcionan al profesional ejerciente dicho marco de referencia.

A46. La determinación por el profesional ejerciente de la importancia relativa viene dada por la

[19] NIEA 3000(Revisada), apartados 45(c), 52, y 54

aplicación de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades comunes de información de los usuarios a quienes se destina el informe en su conjunto. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios a quienes se destina el informe:

(a) tienen un conocimiento razonable de las actividades relacionadas a GEI, así como la disposición para analizar la información de la declaración de GEI con una diligencia razonable;

(b) comprenden que la declaración de GEI debe ser preparada y ajusta a los niveles de importancia relativa y tienen conocimiento de cualquier concepto de importancia relativa incluido en los criterios aplicables;

(c) comprenden que la cuantificación de las emisiones incluye incertidumbres (ver apartados A54-A59); y

(d) toman decisiones razonables basándose en la información en la declaración GEI.

A47. Los usuarios a quienes se destina el informe y sus necesidades de información pueden incluir, por ejemplo:

- Inversores y otros interesados, tales como proveedores, clientes, empleados y la comunidad más amplia en el caso de información a revelar voluntaria. Sus necesidades de información pueden relacionarse con decisiones de comprar o vender patrimonio; prestar, comercializar o ser empleado por la entidad; o hacer manifestaciones a la entidad u otras personas, por ejemplo, políticos.
- Los participantes del mercado en el caso de un plan de comercialización de emisiones, cuyas necesidades de información pueden relacionarse con decisiones para comercializar instrumentos negociables (tal como permisos, créditos o asignaciones) creadas por el plan, o imponer multas u otras sanciones sobre la base de excesos de emisiones.
- Reguladores y responsables de políticas en el caso de un régimen regulado de información a revelar. Sus necesidades de información pueden relacionarse con el cumplimiento del seguimiento con el régimen de información a revelar y una amplia gama de decisiones de políticas de gobierno relacionadas con la mitigación y adaptación del cambio climático, con frecuencia basadas en el total de la información.
- La dirección y los responsables del gobierno de la entidad que utilizan información acerca de las emisiones para las decisiones estratégicas y operativas, tal como elegir entre decisiones de tecnologías alternativas e inversión y decisiones de desinversión, quizás anticipándose a un régimen normativo de información a revelar o al ingresar en un plan de comercialización de emisiones.

Puede ocurrir que el profesional ejerciente no pueda identificar a todos aquellos que vayan a leer el informe de aseguramiento, en especial cuando un gran número de personas tiene acceso a él. En esos casos, en particular cuando es probable que los posibles usuarios tengan una amplia gama de intereses con respecto a las emisiones, los usuarios a quienes se destina el informe pueden limitarse a interesados importantes con intereses significativos y comunes. Los usuarios a quienes se destina el informe pueden ser identificados de diferentes maneras, por ejemplo, por acuerdo entre el profesional ejerciente y la parte contratante, o por las disposiciones legales o reglamentarias.

A48. Los juicios acerca de la importancia relativa se realizan a la luz de las circunstancias que concurren y se ven afectados tanto por los factores cuantitativos como por los factores cualitativos. No obstante, es importante recordar que las decisiones relacionadas con la importancia relativa no se ven afectadas por el nivel de aseguramiento; es decir, la importancia relativa para un encargo de seguridad razonable es la misma que para un

encargo de seguridad limitada.

A49. Con frecuencia se aplica un porcentaje a una referencia escogida como punto de inicio para determinar la importancia relativa. Los factores que pueden afectar la identificación de una referencia adecuada y el porcentaje comprenden:

- Los elementos incluidos en la declaración de GEI (por ejemplo, emisiones de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3, deducciones de emisiones y eliminaciones). Una referencia que puede resultar adecuada, según las circunstancias, son las emisiones informadas en términos brutos; es decir, la suma de las emisiones de Alcance 1, Alcance 2 y Alcance 3 informadas antes de restar cualquier deducción o eliminación de emisiones. La importancia relativa se relaciona con las emisiones cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente. Por lo tanto, cuando la conclusión del profesional ejerciente no cubre la declaración de GEI completa, la importancia relativa se establece en relación solamente con esa parte de la declaración de GEI que está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente como si fuera la declaración de GEI.
- La cantidad de un tipo específico de emisión o la naturaleza de la información a revelar específica. En algunos casos, existen tipos específicos de emisiones o de información a revelar para los cuales las incorrecciones de cifras menores o mayores a la importancia relativa para la declaración de GEI en su totalidad son aceptables. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede considerar adecuado establecer una importancia relativa menor o mayor para las emisiones en una jurisdicción en particular o para un gas, alcance o instalación específicos.
- Cómo la declaración de GEI presenta información relevante, por ejemplo, si esta incluye una comparación de las emisiones con un periodo o periodos anteriores, un año base o un "límite", en cuyo caso determinar la importancia relativa concerniente a la información comparativa puede ser una consideración relevante. Cuando un "límite" resulta relevante, la importancia relativa puede establecerse en relación a la asignación del límite de la entidad si esta es menor a las emisiones informadas.
- La volatilidad relativa de las emisiones. Por ejemplo, si las emisiones varían significativamente de periodo a periodo, puede ser adecuado establecer la importancia relativa en el extremo menor del rango de fluctuación, incluso si el periodo actual es mayor.
- Los requerimientos de los criterios aplicables. En algunos casos, los criterios aplicables pueden establecer un umbral para la exactitud y pueden referirse a este como la importancia relativa. Por ejemplo, los criterios pueden indicar una expectativa de que las emisiones sean medidas utilizando un porcentaje estipulado como el "umbral de importancia relativa". Cuando este es el caso, el umbral establecido por los criterios proporciona un marco de referencia al profesional ejerciente al determinar la importancia relativa del encargo.

A50. Los factores cualitativos pueden incluir:

- Las fuentes de las emisiones.
- Los tipos de gases involucrados.
- El contexto en el cual la información de la declaración de GEI será utilizada (por ejemplo, si la información será utilizada en un plan de comercialización de emisiones, si se usará para su presentación ante un regulador o si se usará para incluirla en un informe de sostenibilidad de amplia distribución) y el tipo de decisiones que probablemente tomen los usuarios a quienes se destina el informe.
- Si existe uno o más tipos de emisiones o de información a revelar en los que los usuarios a quienes se destina el informe tienden a centrar su atención, por ejemplo,

gases que, además de contribuir al cambio climático, dañan la capa de ozono.

- La naturaleza de la entidad, sus estrategias para el cambio climático y el progreso hacia los objetivos relacionados.
- La industria y el entorno económico y normativo en el cual opera la entidad.

Revisión a medida que el encargo avanza (Ref: Apartado 22)

A51. Existe la posibilidad de que la importancia relativa necesite ser revisada como resultado de un cambio en las circunstancias durante el encargo (por ejemplo, enajenaciones de una parte importante de los negocios de la entidad), nueva información o un cambio en el conocimiento del profesional ejerciente de la entidad y sus operaciones como consecuencia de los procedimientos realizados. Por ejemplo, puede resultar aparente que, durante el encargo, las emisiones reales sean sustancialmente diferentes de aquellas utilizadas inicialmente para determinar la importancia relativa. Si durante el encargo el profesional ejerciente concluye que resulta adecuado aplicar una importancia relativa menor para la declaración de GEI (y, si corresponde, un nivel o niveles de importancia relativa para tipos específicos de emisiones o información a revelar) que la que se determinó en forma inicial, puede ser necesario revisar la importancia relativa de la realización del trabajo y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos posteriores.

Conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Ref: Apartados 23-26)

A52. El profesional ejerciente hace uso de su juicio profesional para determinar el alcance de su conocimiento y naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de modo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material requeridos para obtener seguridad razonable o limitada, según corresponda. La consideración primaria del profesional ejerciente es si el conocimiento que ha obtenido y la identificación y valoración de los riesgos son suficientes para alcanzar el objetivo manifestado en esta NIEA. La profundidad del conocimiento requerido por el profesional ejerciente es menor a la que posee la dirección en la gestión de la entidad y tanto la profundidad del conocimiento como la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material son menores para un encargo de seguridad limitada que para un encargo de seguridad razonable.

A53. Obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material es un proceso iterativo. Los procedimientos para obtener conocimiento de la entidad y su entorno y para identificar y valorar los riesgos de incorrección material en sí mismos no proporcionan evidencia suficiente y adecuada sobre la cual basar la conclusión de aseguramiento.

Incertidumbre (Ref: Apartados 23(b)(i)c, 76(e))

A54. El proceso de cuantificación de GEI raramente puede ser 100% exacto, debido a:

(a) *Incertidumbre científica*: Surge debido al conocimiento científico incompleto de las mediciones de GEI. Por ejemplo, la tasa de retención de GEI en sumideros biológicos y los valores de "potencial de calentamiento global" utilizados para combinar las emisiones de distintos gases e informar acerca de ellos como equivalentes del dióxido de carbono están sujetos a conocimiento científico incompleto. El grado hasta el que la incertidumbre científica afecta la cuantificación de las emisiones informadas supera el control de la entidad. No obstante, el potencial de que la incertidumbre científica derive en variaciones no razonables en las emisiones informadas puede ser negado por el uso de criterios que estipulan hipótesis científicas específicas a ser usadas en la preparación de la declaración de GEI o factores específicos que incluyen dichas hipótesis; y

(b) *Incertidumbre en la estimación (o medición)*: Esto es la consecuencia de los procesos de medición y cálculo utilizados para cuantificar las emisiones dentro de los límites del conocimiento científico existente. La incertidumbre en la estimación puede estar relacionada con los datos sobre los cuales se basa una estimación (por ejemplo, puede relacionarse con la incertidumbre inherente a los instrumentos de medición utilizados) o el método, que incluye, cuando corresponde, el modelo utilizado para hacer la estimación (a veces conocido como incertidumbre de parámetro y modelo, respectivamente). Con frecuencia, la entidad controla el grado de incertidumbre en la estimación. La reducción del grado de incertidumbre en la estimación puede involucrar un costo mayor.

A55. El hecho de que la cuantificación de las emisiones de una entidad esté sujeta a incertidumbre no significa que las emisiones de la entidad sean inadecuadas como materia objeto de análisis. Por ejemplo, los criterios aplicables pueden requerir que se calculen las emisiones de Alcance 2 de la electricidad por medio de la aplicación de un factor de emisiones prescrito sobre el número de kilovatios hora consumidos. El factor de emisiones prescrito se basará en las hipótesis y modelos que pueden no ser verdaderos en todas las circunstancias. Sin embargo, mientras las hipótesis y modelos sean razonables en las circunstancias y se revelen de manera adecuada, la información en la declaración de GEI por lo general tendrá la capacidad de someterse a un encargo de aseguramiento.

A56. La situación descrita en el apartado A55 puede contrastarse con la cuantificación de acuerdo con los criterios utilizados por los modelos e hipótesis basados en las circunstancias particulares de una entidad. El uso de modelos e hipótesis específicos de una entidad probablemente resulte en una cuantificación más exacta que la utilización, por ejemplo, de factores de emisiones promedio para la industria; asimismo, es probable que conlleve riesgos adicionales de incorrección material con respecto a cómo se llegó a los modelos e hipótesis específicos de la entidad. Tal como se estipula en el apartado A55, mientras las hipótesis y modelos sean razonables en las circunstancias y se revelen de manera adecuada, la información en la declaración de GEI por lo general tendrá la capacidad de someterse a un encargo de aseguramiento.

A57. Sin perjuicio de ello, en algunos casos, el profesional ejerciente puede decidir que es inadecuado ejecutar un encargo de aseguramiento si el impacto de la incertidumbre en la información presente en la declaración de GEI es demasiado alto. Este puede ser el caso cuando, por ejemplo, una parte significativa de las emisiones informadas de la entidad pertenecen a fuentes fugitivas (ver apartado A8), a las que no se les hace seguimiento y cuyos métodos de estimación no son lo suficientemente sofisticados, o cuando una parte significativa de las eliminaciones informadas de la entidad puede atribuirse a sumideros biológicos. Se debe tener en cuenta que las decisiones acerca de ejecutar un encargo de aseguramiento en tales circunstancias no se ven afectadas por el grado de seguridad; es decir, si no es adecuado para un encargo de seguridad razonable, tampoco será adecuado para un encargo de seguridad limitada y viceversa.

A58. Una indicación en las notas explicativas de la declaración de GEI acerca de la naturaleza, causas y efectos de las incertidumbres que afectan la declaración de GEI de la entidad alerta a los usuarios a quienes se destina el informe sobre las incertidumbres asociadas con la cuantificación de las emisiones. Esto puede ser particularmente importante cuando los usuarios a quienes se destina el informe no determinaron los criterios a ser utilizados. Por ejemplo, una declaración de GEI puede estar disponible para una amplia gama de usuarios a pesar de que los criterios utilizados hayan sido desarrollados para un fin normativo específico.

A59. Debido a que la incertidumbre es una característica significativa de todas las declaraciones de GEI, el apartado 76(e) requiere que esta sea mencionada en el informe de aseguramiento independientemente de si, dado el caso, la información a revelar se incluye

en las notas explicativas de la declaración de GEI[20].

La entidad y su entorno

Interrupciones en las operaciones (Ref: Apartado 23(b)(iii))

A60. Las interrupciones pueden incluir incidentes tales como paradas, que pueden ocurrir de manera inesperada, o pueden ser planificadas, por ejemplo, como parte de un plan de mantenimiento. En algunos casos, la naturaleza de las operaciones puede ser intermitente, por ejemplo, cuando una instalación solo se utiliza en periodos pico.

Objetivos y estrategias para los cambios climáticos (Ref: Apartado 23(e))

A61. La consideración de la estrategia para el cambio climático de la entidad, de ser el caso, y de los riesgos económicos, normativos, físicos y de reputación asociados pueden ayudar al profesional ejerciente a identificar los riesgos de incorrección material. Por ejemplo, si la entidad ha hecho compromisos para ser neutra en carbono, esto puede proveer un incentivo para minimizar las emisiones de modo que parezca que se ha alcanzado el objetivo dentro del plazo declarado. Por el contrario, si la entidad espera estar sujeta a un plan de comercialización de emisiones regulado en el futuro, esto puede proporcionar un incentivo para sobrevalorar las emisiones entre tanto a fin de incrementar la oportunidad de recibir una tolerancia mayor al comienzo del plan.

Procedimientos para obtener conocimiento e identificar y valorar los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 24)

A62. Si bien el profesional ejerciente debe realizar todos los procedimientos descritos en el apartado 24 durante el proceso de obtención del conocimiento requerido de la entidad, el profesional ejerciente no tiene la obligación de realizarlos todos para cada aspecto de dicho conocimiento.

Procedimientos analíticos para obtener conocimiento de la entidad y su entorno e identificar y valorar los riesgos de incorrección material (Ref: Apartado 24(b))

A63. Los procedimientos analíticos realizados para la obtención de conocimiento de la entidad y su entorno e identificar y valorar los riesgos de incorrección material pueden identificar aspectos de la entidad que el profesional ejerciente no conocía y pueden ayudar a valorar los riesgos de incorrección material con el fin de proporcionar una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos valorados. Los procedimientos analíticos pueden incluir, por ejemplo, la comparación de emisiones de GEI de diversas instalaciones con cifras de producción para esas instalaciones.

A64. Los procedimientos analíticos pueden ayudar a identificar la existencia de hechos inusuales y cifras, ratios y tendencias que podrían indicar cuestiones con repercusiones para el encargo. Las relaciones inusuales o inesperadas identificadas pueden ayudar al profesional ejerciente a identificar los riesgos de incorrección material.

A65. De todos modos, cuando dichos procedimientos analíticos usan agregados de datos a un nivel alto (lo que puede ser la situación con los procedimientos analíticos realizados para obtener conocimiento de la entidad y su entorno e identificar y valorar los riesgos de incorrección material), los resultados de dichos procedimientos analíticos solo proporcionan una indicación inicial amplia acerca de si puede existir una incorrección material. En consecuencia, en los casos antes mencionados, la consideración de otra evidencia reunida al identificar los riesgos de incorrección material, junto con los resultados de dichos procedimientos analíticos, puede ayudar al profesional ejerciente a comprender y evaluar los resultados de los procedimientos analíticos.

---

[20] Véase también la NIEA 3000 (Revisada), apartado 69(e).

Observación e inspección (Ref: Apartado 24(c))

A66. La observación consiste en presenciar un proceso o procedimiento aplicado por otras personas; por ejemplo, la observación por el profesional ejerciente de los dispositivos de seguimiento que calibra el personal de la entidad o 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.

A67. La inspección implica:

(a) el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, por ejemplo, registros de un dispositivo de seguimiento. La inspección de los registros o documentos proporciona evidencia 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; o

(b) un examen físico de, por ejemplo, un dispositivo de calibración.

A68. La observación e inspección pueden sustentar las indagaciones ante la dirección y otras personas y también puede proveer información acerca de la entidad y su entorno. Ejemplos de dichos procedimientos incluyen la observación o inspección de lo siguiente:

- Las operaciones de la entidad. La observación de los procesos y equipamientos, incluyendo los equipamientos de seguimiento en las instalaciones puede ser particularmente relevante cuando las emisiones de Alcance 1 significativas están incluidas en la declaración de GEI.
- Documentos (tal como planes y estrategias de mitigación de emisiones), registros (como ser registros de calibración y resultados de laboratorios de pruebas) y manuales que detallan procedimientos de recolección de información y controles internos.
- Informes preparados por la dirección o aquellas personas a cargo de funciones de gobierno, tal como informes internos o externos con respecto a los sistemas de gestión ambiental de la entidad.
- Los informes preparados por la dirección (tal como informes de dirección trimestrales) y aquellas personas a cargo del gobierno (como ser como actas de las reuniones del consejo de dirección).

Obtención de conocimiento del control interno de la entidad (Ref: Apartados 25L–26R)

A69. En un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente no tiene la obligación de obtener conocimiento de todos los componentes del control interno de la entidad relacionados con la cuantificación y confección de informes sobre las emisiones como se requiere en un encargo de seguridad razonable. Asimismo, el profesional ejerciente no tiene la obligación de evaluar el diseño de los controles y determinar si estos han sido implementados. Por ende, en un encargo de seguridad limitada, mientras que con frecuencia puede ser adecuado indagar en la entidad acerca de las actividades de control y el seguimiento de los controles relacionados con la cuantificación y confección de informes sobre las emisiones, con frecuencia no es necesario obtener un conocimiento detallado de dichos componentes del control interno de la entidad.

A70. El conocimiento del profesional ejerciente de los componentes relevantes del control interno puede dar origen a dudas acerca de si hay evidencia adecuada y suficiente disponible para que el profesional ejerciente finalice el encargo. Por ejemplo (ver también los apartados A71–A72, A92–A93, y A96):

- Las dudas acerca de la integridad de aquellas personas que preparan la declaración de GEI pueden ser tan serias que pueden causar que el profesional ejerciente llegue a la conclusión de que el riesgo de manifestaciones erróneas por parte de la dirección en la declaración de GEI hagan que no se pueda ejecutar un encargo.
- Las dudas acerca de la condición y fiabilidad de los registros de la entidad pueden hacer que el profesional ejerciente llegue a la conclusión de que es improbable que haya evidencia adecuada y suficiente disponible para sustentar una conclusión no modificada sobre la declaración de GEI.

Actividades de control relacionadas con el encargo (Ref: Apartado 25R(d))

A71. El juicio del profesional ejerciente acerca de si las actividades de control específicas son relevantes para el encargo puede verse afectado por el nivel de sofisticación, documentación y formalidad del sistema de información de la entidad, incluso los procesos comerciales relacionados concernientes a la emisión de informes sobre emisiones. A medida que la emisión de informes sobre emisiones evoluciona, se puede esperar que lo mismo suceda con el nivel de sofisticación, documentación y formalidad de los sistemas de información y las actividades de control relacionadas con la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones.

A72. En el caso de entidades muy pequeñas o sistemas de información inmaduros, las actividades de control específicas probablemente serán más rudimentarias, no estarán tan bien documentadas y podrían solo existir a nivel informal. Cuando este es el caso, es menos probable que el profesional ejerciente juzgue necesario conocer las actividades de control específicas a fin de valorar los riesgos de incorrección material y diseñar procedimientos posteriores en respuesta a los riesgos valorados. Por otro lado, en algunos planes reglamentados, se puede requerir que el sistema de información y las actividades de control sean formalmente documentados y su diseño aprobado por el regulador. Sin perjuicio de ello, incluso en algunos de estos casos, no se pueden documentar todos los flujos de datos relevantes y controles asociados. Por ejemplo, puede resultar más probable que las actividades de control relacionadas con la recolección de datos a partir del seguimiento continuo sean sofisticadas, estén bien documentadas y sean más formales que las actividades de control respecto del procesamiento y emisión de informes acerca de los datos consiguientes (ver también apartados A70, A92-A93 y A96).

Otros encargos ejecutados para la entidad (Ref: Apartado 27)

A73. La información obtenida de otros encargos ejecutados por la entidad puede estar relacionada con, por ejemplo, con aspectos del entorno de control de la entidad.

Procedimientos de realización del trabajo in situ en las instalaciones de la entidad (Ref: Apartado 31)

A74. La observación e inspección de los procedimientos de realización del trabajo, así como también otros procedimientos, en el lugar de las instalaciones de la entidad (con frecuencia denominado "visita de inspección") puede resultar importante para obtener conocimiento de la entidad, el cual el profesional ejerciente desarrolla realizando procedimientos en el establecimiento principal. Dado que puede esperarse que el conocimiento de la entidad y la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material de la entidad sean más exhaustivos para un encargo de seguridad razonable que para un encargo de seguridad limitada, la cantidad de instalaciones en las que se realizan los procedimientos en el lugar en el caso de un encargo de seguridad razonable por lo general es mayor que en el caso de un encargo de seguridad limitada.

A75. Los procedimientos de realización del trabajo en el lugar de las instalaciones (o cuando otro profesional ejerciente realiza dichos procedimientos en nombre del profesional ejerciente)

pueden llevarse a cabo como parte de la planificación cuando se ejecutan los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material o en respuesta a los riesgos de incorrección material que han sido valorados. Los procedimientos de realización del trabajo en instalaciones significativas con frecuencia son de particular importancia cuando el encargo se ejecuta por primera vez al considerar la integridad de las fuentes de Alcance 1 y de los sumideros incluidos en la declaración de GEI y cuando se establece si los sistemas de recolección y procesamiento de datos de la entidad y sus técnicas de estimación son adecuados respecto de los procesos físicos subyacentes y las incertidumbres relacionadas.

A76. Tal como se indica en el apartado A74, los procedimientos de realización del trabajo en el lugar de las instalaciones pueden ser importantes para obtener el conocimiento de la entidad que el profesional ejerciente desarrolla al llevar a cabo procedimientos en el establecimiento principal. Para muchos encargos de seguridad razonable, el profesional ejerciente también juzgará si es necesario realizar procedimientos en el lugar de cada instalación específica a fin de responder a los riesgos de incorrección material valorados, en particular cuando la entidad tiene instalaciones significativas con emisiones de Alcance 1. Para los encargos de seguridad limitada donde la entidad cuenta con una cantidad significativa de instalaciones con emisiones de Alcance 1, es posible que no se pueda obtener un grado significativo de seguridad sin que el profesional ejerciente realice procedimientos en una selección de instalaciones significativas. Cuando la entidad tiene instalaciones significativas con emisiones de Alcance 1 y el profesional ejerciente determina que este (u otro profesional ejerciente en su nombre) no puede llevar a cabo procedimientos efectivos y eficaces en el lugar de las instalaciones, los procedimientos alternativos pueden incluir uno o más de los siguientes:

- Revisión de los documentos fuente, diagramas de flujo de energía y diagramas de flujo de material.
- Análisis de las respuestas a cuestionarios por parte de la dirección de la instalación.
- Inspección de las imágenes vía satélite de la instalación.

A77. Con el fin de obtener una cobertura adecuada del total de las emisiones, en especial en un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente puede decidir que es adecuado realizar procedimientos en el lugar de una selección de instalaciones que no son instalaciones significativas. Los factores que pueden ser relevantes para dicha decisión incluyen:

- La naturaleza de las emisiones en diferentes instalaciones. Por ejemplo, es más probable que el profesional ejerciente escoja visitar una instalación con emisiones de Alcance 1 que una instalación con solo emisiones de Alcance 2. En este último caso, el examen de las facturas de energía en el establecimiento principal es más probable que sea una fuente de evidencia primaria.
- La cantidad y tamaño de las instalaciones y su contribución a las emisiones globales.
- Si las instalaciones hacen uso de procesos diferentes o procesos que utilizan diferentes tecnologías. Cuando este es el caso, puede resultar adecuado realizar procedimientos en el lugar de una selección de instalaciones utilizando diferentes procesos o tecnologías.
- Los métodos utilizados en diferentes instalaciones para reunir información sobre las emisiones.
- La experiencia del personal relevante en las diferentes instalaciones.
- La variación de la selección de las instalaciones a lo largo del tiempo.

Auditoría interna (Ref: Apartado 32)

A78. Es posible que la función de auditoría interna de la entidad sea relevante para el encargo si la naturaleza de las responsabilidades y actividades de la función de auditoría interna están relacionadas con la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones y el profesional ejerciente espera utilizar el trabajo de la función de auditoría interna para modificar la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos a aplicar, o para reducir su extensión.

Riesgos de incorrección material en la declaración de GEI (Ref*:* Apartados 33L(a)–33R(a))

A79. Los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI se relacionan, en forma generalizada, con los riesgos concernientes a la declaración de GEI en su conjunto. Los riesgos de esta naturaleza no son riesgos necesariamente identificables con un tipo específico de emisión o nivel de información a revelar. Más bien, representan circunstancias que pueden aumentar los riesgos de incorrección material de forma más general, por ejemplo, a través de la omisión del control interno de la dirección. Los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI pueden ser especialmente relevantes para la consideración del profesional ejerciente de los riesgos de incorrección material que surgen de acciones fraudulentas.

A80. Los riesgos en la declaración de GEI pueden derivar especialmente de un entorno de control deficiente. Por ejemplo, las deficiencias tales como la falta de competencia de la dirección pueden tener un efecto generalizado en la declaración de GEI y pueden requerir una respuesta global del profesional ejerciente. Otros riesgos de incorrección material en la declaración de GEI pueden incluir, por ejemplo:

- Mecanismos de recolección de datos, cuantificación de emisiones y preparación de declaraciones de GEI inadecuados, deficientemente controlados o documentados,
- Falta de competencia de la persona que reúne los datos, cuantifica las emisiones y prepara las declaraciones de GEI.
- Falta de participación de la dirección en la cuantificación de las emisiones y preparación de las declaraciones de GEI.
- Falta de identificación exacta de todas las fuentes de GEI.
- Riesgo de fraude, por ejemplo, en relación con los mercados de comercialización de emisiones.
- Presentación de información que cubre periodos anteriores que no ha sido preparada sobre una base congruente, por ejemplo, debido a límites modificados o cambios en las metodologías de medición.
- Presentación errónea de la información en la declaración de GEI, por ejemplo, resaltar excesivamente datos o tendencias de manera favorable.
- Métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes incongruentes, inclusive diferentes métodos para determinar el límite organizativo en diferentes instalaciones.
- Errores en la conversión de unidades al consolidar información de las instalaciones.
- Revelación inadecuada de incertidumbres científicas e hipótesis clave en relación con las estimaciones.

El uso de las afirmaciones (Ref: Apartados 33L(b)–33R(b))

A81. El profesional ejerciente hace uso de afirmaciones en un encargo de seguridad razonable y puede utilizarlas en un encargo de seguridad limitada para considerar los diferentes tipos de incorrecciones materiales que pueden presentarse.

A82. Para manifestar que la declaración de GEI concuerda con los criterios aplicables, la entidad, de manera implícita o explícita, hace afirmaciones respecto de la cuantificación, presentación y revelación de las emisiones. Las afirmaciones se clasifican en las siguientes categorías y pueden tomar alguna de las siguientes formas:

(a) Afirmaciones acerca de la cuantificación de las emisiones para un periodo sujeto a aseguramiento:

(i) Ocurrencia—ocurrieron emisiones que han sido registradas y corresponden a la entidad.

(ii) Integridad—todas las emisiones que deberían haber sido registradas fueron registradas (ver apartados A30-A34 para obtener información sobre una indicación de integridad con respecto a los diversos Alcances).

(iii) Exactitud—la cuantificación de las emisiones ha sido registrada adecuadamente.

(iv) Corte—las emisiones han sido registradas en el periodo de emisión de informes correcto.

(v) Clasificación—las emisiones han sido registradas correctamente en cuanto a su tipo.

(b) Afirmaciones acerca de la presentación e información a revelar:

(i) Ocurrencia y responsabilidad—emisiones reveladas y otras cuestiones han acontecido y corresponden a la entidad.

(ii) Integridad—se incluyó toda la información a revelar que debía ser parte de la declaración de GEI.

(iii) Clasificación y conocimiento—la información acerca de las emisiones ha sido correctamente presentada y descrita y la información a revelar está claramente expresada.

(iv) Exactitud y cuantificación—la cuantificación e información relacionada con las emisiones incluida en la declaración de GEI ha sido correctamente revelada.

(v) Congruencia—las políticas de cuantificación son congruentes con aquellas aplicadas en el periodo anterior o los cambios son justificados y han sido correctamente aplicados y revelados en forma adecuada, y la información comparativa, de ser el caso, es tal como se informa en el periodo anterior o ha sido reexpresada de manera adecuada.

Confianza en el control interno (Ref: Apartado 33R)

A83. Si la valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones realizadas por el profesional ejerciente incluye la expectativa de que los controles estén operando eficazmente (es decir, el profesional ejerciente intenta apoyarse en la efectividad de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos), el profesional ejerciente debe, según el apartado 38R, diseñar y poner en práctica pruebas de la eficacia operativa de dichos controles.

Causas de riesgo de incorrección material (Ref: Apartado 34)

Fraude (Ref: Apartados 28, 34(a))

A84. Las incorrecciones en la declaración de GEI pueden surgir debido a un fraude o error. El factor de distinción entre fraude y error es si la acción subyacente que deriva en la incorrección de la declaración de GEI es intencionada o no intencionada.

A85. Los incentivos para la incorrección intencionada en una declaración de GEI pueden surgir si, por ejemplo, una parte significativa de la remuneración de aquellas personas directamente involucradas, o que tienen la posibilidad de influir en el proceso de emisión de informes sobre emisiones está relacionada con la obtención de objetivos de GEI. Tal como lo indica el apartado A61, otros incentivos que pueden sobrevalorar o subvalorar las emisiones pueden derivar de la estrategia para el cambio climático de la entidad, si corresponde, y cualquier riesgo económico, normativo, físico o de reputación asociado.

A86. Si bien el fraude es un concepto legal amplio, para los fines de esta NIEA, el profesional ejerciente debe ocuparse del fraude que causa incorrección material en la declaración de GEI. A pesar de que el profesional ejerciente puede sospechar o, en raras ocasiones, identificar un hecho fraudulento, este no toma determinaciones legales de si el fraude ha ocurrido realmente.

Incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartados 34(b), 78(c))

A87. Esta NIEA distingue las responsabilidades del profesional ejerciente en relación con el cumplimiento de los dos siguientes tipos de disposiciones legales y reglamentarias:

(a) las disposiciones legales y reglamentarias que, en forma generalmente admitida, tienen un efecto directo en la determinación de las cifras e información a revelar materiales en la declaración de GEI, en el sentido que determinan las cantidades informadas y la información a revelar en la declaración de GEI de la entidad. El apartado 34(b) requiriere que el profesional ejerciente considere la posibilidad de incorrección material debida al incumplimiento de las disposiciones de tales disposiciones legales o reglamentarias al realizar los procedimientos requeridos por el apartado 33L o 33R; y

(b) otra disposición legal o reglamentaria que no tiene un efecto directo en la determinación de las cantidades e información a revelar en la declaración de GEI, 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 o el cumplimiento de disposiciones ambientales). Planificar y realizar un encargo con escepticismo profesional, tal como lo requiere la NIEA 3000 (Revisada) [21], resulta importante en el contexto de permanecer alerta ante la posibilidad de que los procedimientos aplicados para alcanzar una conclusión acerca de la declaración de GEI pueda dar origen a instancias de identificación o indicios de incumplimiento de tales disposiciones legales o reglamentarias para el profesional ejerciente.

Otras causas de riesgo de incorrección material (Ref: Apartado 34)

A88. Ejemplos de factores a los que se hace referencia en el apartado 34(c)-(k) incluyen:

(a) Es probable que ocurran omisiones de una o más fuentes de emisiones para las fuentes que son menos obvias y que se pueden pasar por alto, tal como las emisiones fugitivas.

(b) Los cambios económicos o normativos significativos pueden comprender, por ejemplo, aumentos en los objetivos de energía renovable o cambios significativos en los precios para los volúmenes según el plan de comercialización de emisiones, lo que puede derivar, por ejemplo, en un aumento del riesgo de clasificación errónea de las fuentes en un generador eléctrico.

(c) La naturaleza de las operaciones de la entidad puede ser compleja (por ejemplo,

[21] NIEA 3000 (Revisada), apartado 37

puede involucrar instalaciones y procesos múltiples y dispares), discontinuos (por ejemplo, generación de electricidad con cargas pico) o derivar en relaciones escasas o débiles entre las emisiones de la entidad y otros niveles de actividad mensurables (por ejemplo, una planta de níquel cobalto). En tales casos, la oportunidad de realizar procedimientos analíticos significativos puede verse severamente reducida.

Los cambios en las operaciones o límites (por ejemplo, la introducción de nuevos procesos o la venta, adquisición o externalización de las fuentes de emisión o sumideros de eliminación) también pueden introducir riesgos de incorrección material (por ejemplo, por medio de la falta de conocimiento de los procedimientos de cuantificación o emisión de informes). Asimismo, la contabilización doble de una fuente de emisiones o sumidero de eliminación puede ocurrir debido a una coordinación inadecuada de la identificación de las fuentes y sumideros en una instalación compleja.

(d) La selección de un método de cuantificación inadecuado (por ejemplo, calcular emisiones de Alcance 1 con un factor de emisiones cuando hay disponible un método de medición directo más exacto y que resultaría más adecuado). La selección de un método de cuantificación adecuado es de particular importancia cuando el método ha sido modificado. Esto se debe a que los usuarios a quienes se destina el informe con frecuencia están interesados en las tendencias de las emisiones a lo largo del tiempo o respecto de un año base. Algunos criterios pueden requerir que los métodos de cuantificación solo sean modificados cuando se utiliza un método más exacto. Otros factores relacionados con la naturaleza de los métodos de cuantificación incluyen:

- La aplicación incorrecta de un método de cuantificación, tal como no calibrar los medidores o no leerlos con la frecuencia suficiente, o el uso de un factor de emisiones inadecuado a las circunstancias. Por ejemplo, se puede predecir un factor de emisiones sobre la hipótesis de un uso continuo y no ser adecuado para su uso luego de una parada.
- La complejidad de los métodos de cuantificación, que por lo general incluyen un mayor riesgo de incorrección material, por ejemplo, una manipulación matemática extensiva o compleja de los datos fuente (tal como el uso de modelos matemáticos complejos); el uso extensivo de factores de conversión de estado (tal como aquellos que se utilizan para convertir medidas de líquidos a medidas de gas); o el uso extensivo de factores de conversión de unidades (como aquellos que se utilizan para convertir medidas del sistema imperial al sistema métrico).
- Cambios en los métodos de cuantificación o variables de entrada (por ejemplo, si el método de cuantificación utilizado se basa en el contenido de carbono de la biomasa y la composición de la biomasa utilizada cambia a lo largo del periodo).

(e) Las emisiones significativas no rutinarias o cuestiones de juicio son una fuente de riesgo de incorrección material mayor en relación con las emisiones rutinarias no complejas sujetas a procesos de cuantificación y emisión de informes sobre emisiones sistemáticas. Las emisiones no rutinarias son aquellas que son inusuales, en su dimensión o naturaleza, y que, por lo tanto, ocurren en forma poco frecuente (por ejemplo, hechos aislados, tales como fallos en las plantas o filtraciones de importancia). Las cuestiones de juicio pueden incluir el desarrollo de estimaciones subjetivas. Los riesgos de incorrección material pueden ser mayores debido a cuestiones tales como:

- Una mayor intervención de la dirección para especificar los métodos de cuantificación o tratamiento de la emisión de informes.

- Una mayor intervención manual para la recolección y procesamiento de datos.
- Cálculos o métodos de cuantificación y principios de emisión de informes complejos.
- La naturaleza de las emisiones no rutinarias, que puede dificultar la implementación de controles efectivos respecto de los riesgos por parte de la entidad.
- Los métodos de cuantificación y principios de emisión de informes para las estimaciones pueden estar sujetos a interpretaciones dispares.
- Los juicios requeridos pueden ser subjetivos o complejos.

(f) La inclusión de emisiones de Alcance 3 cuando la entidad no conserva los datos fuente utilizados en la cuantificación o cuando los métodos de cuantificación comúnmente en uso son inexactos o conllevan amplias variaciones en las emisiones informadas (ver apartados A31-A34).

(g) Las cuestiones que el profesional ejerciente puede tener en cuenta para obtener conocimiento de cómo la entidad realiza estimaciones significativas y los datos sobre los que se basa incluyen, por ejemplo:

- conocimiento de los datos en los cuáles se basan las estimaciones;
- el método y, en su caso, el modelo aplicable para realizar las estimaciones;
- los aspectos relevantes del entorno de control y el sistema de información;
- si la entidad ha empleado a un experto;
- las hipótesis subyacentes a las estimaciones;
- 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 y, si es así, los motivos correspondientes; y
- si y, si es el caso, cómo la entidad ha valorado el efecto de la incertidumbre de estimación en la declaración de GEI, lo que incluye:
    - si, y en caso afirmativo, de qué manera, la entidad 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;
    - el modo en que la entidad determina la estimación cuando el análisis indica varios escenarios de desenlace; y
    - si la entidad lleva a cabo un seguimiento de los desenlaces de las estimaciones realizadas en el periodo anterior y si ha respondido adecuadamente al desenlace de este procedimiento de seguimiento.

A89. Algunos de los ejemplos de otros factores que pueden derivar en riesgos de incorrección material comprenden:

- Errores humanos en la cuantificación de las emisiones, lo que es más probable que ocurra si el personal no conoce o no está bien capacitado respecto de los procesos o registro de datos de las emisiones.
- Excesiva confianza en un sistema de información con un diseño deficiente, que puede tener pocos controles efectivos, por ejemplo, el uso de hojas de cálculos sin los controles adecuados.

- Un ajuste manual, que de otro modo registraría los niveles de actividad en forma automática, por ejemplo, podría requerir entradas manuales si un medidor de antorchar se viera sobrecargado.
- Desarrollos externos significativos, tal como un escrutinio público intensificado de una instalación específica.

Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material y procedimientos posteriores

Encargos de seguridad limitada y razonable (Ref*:* Apartados 8, 35–41R, 42L–43R, 46)

A90. Dado que el grado de seguridad que se obtiene en un encargo de seguridad limitada es menor que en un encargo de seguridad razonable, los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en cuanto a su naturaleza y momento de realización de los que se aplican en un encargo de seguridad razonable y su extensión es menor. Las diferencias principales entre las respuestas globales del profesional ejerciente para abordar los riesgos valorados de incorrección material y los procedimientos posteriores para un encargo de seguridad razonable y un encargo de seguridad limitada en una declaración de GEI incluyen:

(a) Es probable que difiera el énfasis que se pone en la naturaleza de varios procedimientos como fuente de evidencia, según las circunstancias del encargo. Por ejemplo:

- El profesional ejerciente puede juzgar que sería adecuado en las circunstancias de un encargo de seguridad limitada específico poner un énfasis relativamente mayor en las indagaciones ante el personal de la entidad y los procedimientos analíticos y un énfasis relativamente menor en las pruebas de controles y la obtención de evidencia de fuentes externas, lo que podría ser el caso para un encargo de seguridad razonable.
- Cuando la entidad hace uso de equipamientos de medición continuos para cuantificar los flujos de las emisiones, el profesional ejerciente puede decidir, en un encargo de seguridad limitada, responder al riesgo de incorrección material valorado a través de la realización de indagaciones acerca de la frecuencia con la que se calibra el equipamiento. En las mismas circunstancias para un encargo de seguridad razonable, el profesional ejerciente puede decidir examinar los registros de la entidad relativos a la calibración del equipamiento o probar su calibración en forma independiente.
- Si la entidad quema carbón, el profesional ejerciente puede decidir en un encargo de seguridad razonable analizar de manera independiente las características del carbón, pero en un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente puede decidir que la revisión de los registros de la entidad de los resultados de las pruebas de laboratorio constituyen una respuesta inadecuada para un riesgo valorado de incorrección material.

(b) En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos posteriores realizados son menos que en un encargo de seguridad razonable. Esto puede incluir:

- Seleccionar menos elementos para su examen
- la aplicación de menos procedimientos (por ejemplo, aplicar sólo procedimientos analíticos cuando, en un encargo de seguridad razonable, se aplicarían tanto procedimientos analíticos como pruebas de detalle); o
- procedimientos de realización del trabajo en el lugar de algunas instalaciones.

(c) En un encargo de seguridad razonable, los procedimientos analíticos aplicados como respuesta a los riesgos valorados de incorrección material incluyen el desarrollo de expectativas de las cantidades o ratios que son suficientemente precisas para identificar incorrecciones materiales. En un encargo de seguridad limitada, los procedimientos analíticos se pueden diseñar con el fin de sustentar las expectativas relacionadas con la dirección de las tendencias, las relaciones y los ratios en lugar de identificar incorrecciones con el grado de precisión esperado en un encargo de seguridad razonable[22].

Es más, cuando se identifican fluctuaciones, relaciones o diferencias significativas, la evidencia adecuada en un encargo de seguridad limitada con frecuencia puede obtenerse haciendo indagaciones acerca de la entidad y teniendo en cuenta las respuestas recibidas a la luz de las circunstancias conocidas del encargo, sin obtener evidencia adicional, tal como lo requiere el apartado 43R(a) en el caso de un encargo de seguridad razonable.

Además, cuando se realizan procedimientos analíticos en un encargo de seguridad limitada, el profesional ejerciente puede, por ejemplo:

- Usar datos agregados a nivel más alto, por ejemplo, datos regionales en lugar de los datos de la instalación, o datos mensuales en lugar de datos semanales.
- Usar datos que no han sido sujetos a procedimientos separados para verificar su fiabilidad con el mismo alcance que tendrían en un encargo de seguridad razonable.

Respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material (Ref: Apartado 35)

A91. Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en la declaración de GEI pueden consistir en:

- Insistir ante el personal 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 posteriores que se vayan a realizar.
- Modificar de manera general la naturaleza, el momento de realización o la extensión de los procedimientos, por ejemplo, aplicando procedimientos al cierre del periodo en vez de hacerlo en una fecha intermedia, o modificando la naturaleza de los procedimientos con el fin de obtener evidencia más convincente.

A92. La valoración de los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI, y por ende en las respuestas globales del profesional ejerciente, se ve afectada por el conocimiento del entorno de control por parte del profesional ejerciente. Un entorno de control eficaz puede permitirle al profesional ejerciente tener más confianza en el control interno y en la fiabilidad de la evidencia generada internamente por la entidad, permitiéndole, por ejemplo, aplicar procedimientos en una fecha intermedia en vez de aplicarlos al cierre del periodo. Por el contrario, las deficiencias en el entorno de control tienen un efecto opuesto. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede responder a un entorno de control ineficiente mediante:

---

[22] Este no siempre es el caso; por ejemplo, en algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede desarrollar una expectativa precisa basada en relaciones físicas o químicas fijas, incluso en un encargo de seguridad limitada.

- La aplicación de un mayor número de procedimientos al cierre del periodo en lugar de en una fecha intermedia.
- La obtención de mayor evidencia de procedimientos en lugar de pruebas de controles.
- El aumento de los tamaños de las muestras y la extensión de los procedimientos, tal como la cantidad de instalaciones donde se realizan los procedimientos.

A93. Dichas consideraciones, por ende, inciden en el método general del profesional ejerciente, por ejemplo, el énfasis relativo en las pruebas de controles en comparación con otros procedimientos (ver también apartados A70-A72 y A96).

Ejemplos de procedimientos posteriores (Ref: Apartados 37L–37R, 40R)

A94. Los procedimientos posteriores pueden incluir, por ejemplo:

- La realización de pruebas en la eficacia operativa de los controles respecto de la recogida y registro de los datos de las actividades, tal como los kilovatios hora de electricidad adquirida.
- Acordar factores de emisiones para fuentes adecuadas (por ejemplo, publicaciones de gobierno) y considerar su aplicabilidad en las circunstancias.
- Revisión de los acuerdos de negocios conjuntos y otros contratos relevantes a fin de determinar el límite organizativo de la entidad.
- Conciliación de los datos registrados, por ejemplo, para odómetros en vehículos pertenecientes a la entidad.
- Nuevos cálculos (por ejemplo, cálculos de balance de masa y balance de energía) y conciliación de las diferencias detectadas.
- Toma de lecturas de equipamientos de seguimiento continuo.
- Observación o nueva realización de mediciones físicas, tal como tanques de inmersión de aceite.
- Análisis de la integridad y de lo adecuado de técnicas de cuantificación o medición única, en particular métodos complejos que pueden incluir, por ejemplo, bucles de retroalimentación o reciclado.
- Muestreo y análisis independiente de las características de los materiales, tal como el carbón, o la observación de las técnicas de muestro y revisión de los registros de los resultados de las pruebas de laboratorio de la entidad.
- Verificación de la exactitud de los cálculos y de lo adecuado de los métodos de cálculo utilizados (por ejemplo, la conversión y suma de las mediciones de entrada).
- Comprobación de la concordancia de los datos registrados con los documentos fuente, como registros de producción, registros de uso de combustible y facturas de la energía adquirida.

Factores que pueden influir en los riesgos valorados de incorrección material (Ref: Apartados 37L(a)–37R(a))

A95. Los factores que pueden influir en los riesgos valorados de incorrección material comprenden:

- Limitaciones inherentes a las capacidades de los instrumentos de medición y la frecuencia de su calibración.
- La cantidad, naturaleza, propagación geográfica y características de posesión de las instalaciones de donde se recogen los datos.

- La cantidad y naturaleza de las diversas fuentes de emisiones y gases incluidas en la declaración de GEI.
- Si los procesos a los cuales se relacionan las emisiones son continuos o intermitentes y el riesgo de interrupción de dichos procesos.
- La complejidad de los métodos para la medición de la actividad y el cálculo de las emisiones, por ejemplo, algunos procesos requieren métodos de medición y cálculo únicos.
- El riesgo de las emisiones fugitivas no identificadas.
- El grado hasta el que la cantidad de emisiones concuerda con los datos de entrada disponibles.
- Si el personal que efectúa la recolección de datos está capacitado en métodos relevantes y la frecuencia de rotación de dicho personal.
- La naturaleza y el nivel de automatización utilizados en la captura y manipulación de datos.
- Las políticas de control de calidad y los procedimientos puestos en práctica en los laboratorios de pruebas, ya sean internas o externas.
- La complejidad de los criterios y las políticas de cuantificación y emisión de informes, incluyendo cómo se determina el límite organizativo.

Eficacia operativa de los controles (Ref: Apartados 37R(a)(ii), 38R(a))

A96. En el caso de entidades muy pequeñas o sistemas de información inmaduros, está la posibilidad de que no existan muchas actividades de control identificables por el profesional ejerciente, o el grado hasta que su existencia u operación ha sido documentada por la entidad es limitado. En dichos casos, puede resultar más eficaz para el profesional ejerciente realizar procedimientos posteriores que principalmente no incluyen pruebas de controles. En algunas raras ocasiones, la ausencia de actividades de control u otros componentes de control pueden hacer imposible obtener evidencia convincente adecuada (ver también apartados A70-A72 y A92-A93).

Convicción de la evidencia (Ref: Apartados 37L(b)–37R(b))

A97. A la hora de obtener evidencia más convincente debido a una valoración más alta del riesgo de incorrección material, el profesional ejerciente puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, obteniendo evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

Riesgos para los cuales resultan necesarios las pruebas de controles a fin de proporcionar evidencia adecuada y suficiente (Ref: 38R(b))

A98. La cuantificación de las emisiones puede incluir procesos altamente automatizados con poca o ninguna intervención manual, por ejemplo, cuando se registran, procesan o informan datos relevantes en formatos electrónicos, tal como en un sistema de seguimiento continuo, o cuando el procesamiento de los datos de actividad está integrado a un sistema tecnológico de emisión de informes financieros u operativos. En dichos casos:

- La evidencia puede estar disponible en formato electrónico solamente, y su suficiencia y adecuación dependen de la eficacia de los controles relativos a su exactitud e integridad.
- El potencial de iniciar o alterar de manera inadecuada la información y que ello no sea detectado puede ser mayor si los controles adecuados no están funcionando de manera eficaz.

Procedimientos de confirmación (Ref: Apartado 41R)

A99. Los procedimientos de confirmación externa pueden proporcionar evidencia relevante acerca de dicha información a medida que:

- Se reúnen datos de terceros, como datos acerca de: viajes aéreos de los empleados cotejados por el agente de viajes, el flujo de entrada de energía a la instalación medido por un proveedor o los kilómetros recorridos por los vehículos de propiedad de la entidad registrados por un gestor de flota externo.
- Los datos de referencia de la industria utilizados para calcular los factores de las emisiones.
- Los términos de los acuerdos, contratos o transacciones entre la entidad y otras partes, o la información acerca de si otras partes incluyen o no las emisiones específicas en sus declaraciones de GEI cuando se tiene en cuenta el límite organizativo de la entidad.
- Los resultados de los análisis de laboratorio de las muestras (por ejemplo, el valor calórico de las muestras de entrada).

Procedimientos analíticos aplicados en respuesta a los riesgos valorados de incorrección material (Ref: Apartados 42L–42R)

A100. En muchos casos, la naturaleza fija de las relaciones físicas o químicas entre emisiones específicas y otros fenómenos mensurables permite diseñar procedimientos analíticos intensos (por ejemplo, la relación entre el consumo de combustible y las emisiones de dióxido de carbono y óxido de nitrógeno).

A101. De modo similar, una relación predecible y razonable puede existir entre la información financiera u operativa y las emisiones (por ejemplo, la relación entre las emisiones de Alcance 2 de la electricidad y el saldo del libro mayor para las compras de electricidad u horas de operación). Otros procedimientos analíticos pueden incluir comparaciones de información acerca de las emisiones de la entidad con datos externos tales como promedios de la industria, o el análisis de las tendencias durante el periodo para identificar anomalías para investigaciones posteriores y tendencias a lo largo de los periodos para su congruencia con otras circunstancias, como la adquisición o enajenación de instalaciones.

A102. Los procedimientos analíticos pueden ser particularmente eficaces cuando hay disponibles datos desagregados o cuando el profesional ejerciente tiene motivos para considerar que los datos a utilizar son confiables, como cuando se los extrae de una fuente bien controlada. En algunos casos, los datos a ser utilizados los puede capturar el sistema de información para emisión de informes financieros o se pueden introducir en otro sistema de información en paralelo con la entrada de datos financieros relacionados, y se pueden aplicar algunos controles comunes de entrada. Por ejemplo, la cantidad de combustible adquirida, según los registros de las facturas de los proveedores puede introducirse en las mismas condiciones en que se introducen las facturas relevantes en el sistema de cuentas a pagar. En algunos casos, los datos a ser utilizados pueden ser una entrada fundamental para las decisiones operativas y, por ende, estar sujetos a un mayor escrutinio por parte del personal operativo, o a procedimientos de auditoría externa separados (por ejemplo, como parte de un acuerdo de negocio conjunto o supervisión por el regulador).

Procedimientos relacionados con las estimaciones (Ref: Apartados 44L–45R)

A103. En algunos casos, puede ser adecuado que el profesional ejerciente evalúe cómo la entidad ha considerado las hipótesis o desenlaces alternativos y por qué los ha rechazado.

A104. En algunos encargos de seguridad limitada, puede resultar adecuado que el profesional ejerciente realice uno o más de los procedimientos identificados en el apartado 45R.

Muestreo (Ref: Apartado 46)

A105. El muestreo incluye:

(a) La determinación de un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo del muestreo a un nivel aceptablemente bajo. Debido a que el nivel aceptable de riesgo del encargo de aseguramiento es menor para un encargo de seguridad razonable que para un encargo de seguridad limitada, también puede serlo el nivel de riesgo de muestreo que es aceptable en el caso de las pruebas de detalle. Por lo tanto, cuando se utilizan muestreos para pruebas de detalle en un encargo de seguridad razonable, el tamaño de la muestra puede ser mayor cuando se utiliza en circunstancias similares en un encargo de seguridad limitada.

(b) La selección de los elementos para la muestra de manera que cada unidad de muestreo de la población tenga oportunidad de selección y la aplicación de procedimientos adecuados a su finalidad sobre cada elemento seleccionado. Si el profesional ejerciente no puede aplicar los procedimientos diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el profesional ejerciente 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.

(c) Investigación de la naturaleza y causa de las desviaciones o incorrecciones identificadas y la evaluación de su posible efecto en el objetivo del procedimiento y en otras áreas del encargo.

(d) Evaluar:

(i) los resultados de la muestra, incluyendo las pruebas de detalle, la proyección de las incorrecciones halladas en la muestra de la población y

(ii) si la utilización del muestreo ha proporcionado una base adecuada para extraer conclusiones sobre la población que ha sido comprobada.

Fraude y disposiciones legales y reglamentarias (Ref: Apartado 47)

A106. Para responder a fraudes o indicios de fraude identificados durante el encargo, puede ser adecuado que el profesional ejerciente, por ejemplo:

- Discuta el asunto con la entidad.
- Solicite a la identidad que consulte con un tercero adecuadamente cualificado, tal como el asesor legal o regulador de la entidad.
- Considere las implicaciones del asunto en relación con otros aspectos del encargo, incluidas la valoración del riesgo por el profesional ejerciente y la fiabilidad de las manifestaciones escritas de la entidad.
- Obtenga asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Se comunique con terceros (por ejemplo, un regulador).
- Retenga el informe de aseguramiento.
- Renuncie al encargo.

A107. Las acciones indicadas en el apartado A106 pueden resultar adecuadas para responder a incumplimientos o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificadas durante el encargo. Asimismo, puede resultar adecuado describir el asunto en un párrafo denominado "Otras cuestiones" en el informe de aseguramiento, de acuerdo con el apartado 77 de esta NIEA, a menos que el profesional

ejerciente:

(a) concluya que el incumplimiento tiene un efecto material en la declaración de GEI y este no ha sido reflejado en la declaración de GEI; o

(b) se vea impedido por la entidad de obtener evidencia adecuada suficiente para evaluar si ocurrió o podría un incumplimiento que tiene o podría tener un efecto material en la declaración de GEI, en cuyo caso el apartado 66 de la NIEA 3000 (Revisada) es aplicable.

Procedimientos relacionados con el proceso de agregación de la declaración de GEI (Ref: Apartados 48L–48R)

A108. Tal como se estipula en el apartado A71, a medida que la emisión de informes sobre emisiones evoluciona, se puede esperar que lo mismo ocurra con el nivel de sofisticación, documentación y formalidad de los sistemas de información relacionados con la cuantificación y emisión de informes sobre emisiones. En los sistemas de información inmaduros, el proceso de agregación puede ser muy informal. En los sistemas más sofisticados, el proceso de agregación puede ser más sistemático y documentarse de manera formal. La naturaleza, y también la extensión, de los procedimientos del profesional ejerciente con respecto a los ajustes y la manera en que este haga concordar o concilie la declaración de GEI con los registros subyacentes depende de la naturaleza y complejidad de las cuantificaciones y el proceso de emisión de informes y los riesgos de incorrección material relacionados.

Procedimientos adicionales (Ref: Apartados 49L–49R)

A109. Un encargo de aseguramiento es un proceso iterativo y puede llegar a conocimiento del profesional ejerciente información que difiere de manera significativa de aquella en la que se basó la determinación de los procedimientos planificados. A medida que el profesional ejerciente aplica los procedimientos planificados, la evidencia obtenida puede hacer que este realice procedimientos adicionales. Dichos procedimientos pueden incluir solicitar a la entidad que examine la cuestión o cuestiones identificadas por el profesional ejerciente y hacer ajustes a la declaración de GEI, si corresponde.

Determinación de si son necesarios procedimientos adicionales en un encargo de seguridad limitada (Ref: Apartados 49L, 49L(b))

A110. Pueden llegar a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le llevan a pensar que la declaración de GEI puede contener incorrecciones materiales. Por ejemplo, al realizar visitas de inspección, el profesional ejerciente puede identificar una fuente potencial de emisiones que aparentemente no está incluida en la declaración de GEI. En esos casos, el profesional ejerciente realiza indagaciones posteriores acerca de si la fuente potencial ha sido incorporada en la declaración de GEI. La extensión de los procedimientos adicionales aplicados, de acuerdo con el apartado 49L, será una cuestión de juicio profesional. Cuanto mayor sea la probabilidad de incorrección material, más convincente será la evidencia que obtenga el profesional ejerciente.

A111. En el caso de un encargo de seguridad limitada, si llegan a conocimiento del profesional ejerciente una o varias cuestiones que le lleven a pensar que la declaración de GEI puede contener incorrecciones materiales, de conformidad con el apartado 49L, el profesional ejerciente debe diseñar y aplicar procedimientos adicionales. Sin embargo, si después el profesional ejerciente no puede obtener evidencia suficiente y adecuada para concluir que no es probable que la cuestión o cuestiones sean causa de que la declaración de GEI contenga incorrecciones materiales o para determinar que sí son causa de que la declaración de GEI contenga incorrecciones materiales, existe una limitación al alcance.

Acumulación de incorrecciones identificadas (Ref: Apartado 50)

A112. El profesional ejerciente puede establecer una cifra por debajo de la cual las incorrecciones serían claramente insignificantes y no es necesario acumularlas porque el profesional ejerciente espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material en la declaración de GEI. "Claramente insignificante" no es sinónimo de “no material”. Las cuestiones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido) que la importancia relativa determinada de conformidad con esta NIEA; se trata de cuestiones 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. Cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes se considera que la cuestión no es claramente insignificante.

Utilización del trabajo de otro profesional ejerciente

Comunicación de la información a otro profesional ejerciente (Ref: Apartado 57(a))

A113. Las cuestiones relevantes que el equipo del encargo puede comunicar a otro profesional ejerciente con respecto al trabajo a ser llevado a cabo, el uso que se dará a ese trabajo y la estructura y contenido de la comunicación del otro profesional ejerciente con el equipo del encargo puede incluir:

- Una solicitud de que el otro profesional ejerciente, conociendo el contexto en el cual el equipo del encargo utilizará el trabajo de dicho profesional ejerciente, confirme que colaborará con el equipo del encargo.
- La importancia relativa de la realización del trabajo para el trabajo del otro profesional ejerciente, que puede ser menor a la importancia relativa de la realización del trabajo para la declaración de GEI (y, si corresponde, el nivel o niveles de importancia relativa para tipos específicos de emisiones o información a revelar) y el umbral por encima del cual las incorrecciones no pueden considerarse como claramente poco significativas para la declaración de GEI.
- Los riesgos de incorrección material identificados en la declaración de GEI que son relevantes para el trabajo del otro profesional ejerciente, y una solicitud de que el otro profesional ejerciente comunique oportunamente cualquier riesgo identificado durante el encargo que pueda resultar material para la declaración de GEI, y las respuestas del otro profesional ejerciente ante dichos riesgos.

Comunicación de la información por parte de otro profesional ejerciente (Ref: Apartado 57(a))

A114. Las cuestiones relevantes que el equipo del encargo puede solicitar a otro profesional ejerciente que comunique incluyen:

- Una mención de si el profesional ejerciente ha cumplido con los requerimientos de ética aplicables al encargo del grupo, incluidos los relativos a la independencia y competencia profesional.
- Una mención de si el profesional ejerciente ha cumplido con los requerimientos del equipo del encargo del grupo.
- La información sobre posibles incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias que puedan dar lugar a una incorrección material en la declaración de GEI.
- Una lista de las incorrecciones no corregidas identificadas por el otro profesional ejerciente durante el encargo que no son claramente poco significativas.

- Indicadores de posibles sesgos en la preparación de la información relevante.
- Una descripción de cualquier deficiencia significativa identificada en el control interno identificado por el otro profesional ejerciente durante el encargo.
- Otras cuestiones significativas que el otro profesional ejerciente ha comunicado o espera comunicar a la entidad, incluidos fraudes o indicios de fraude.
- Cualquier otra cuestión que pueda ser relevante para la declaración de GEI, o sobre la que el otro profesional ejerciente desee llamar la atención del equipo del encargo, incluidas las excepciones señaladas en las manifestaciones escritas solicitadas por el otro profesional ejerciente a la entidad.
- Los hallazgos globales del otro profesional ejerciente, sus conclusiones u opinión.

Evidencia (Ref: Apartado 57(b))

A115. Las consideraciones relevantes cuando se obtiene evidencia sobre el trabajo de otro profesional ejerciente pueden incluir:

- Discusiones con el otro profesional ejerciente acerca de las actividades comerciales relativas al trabajo del otro profesional ejerciente que resultan significativas para la declaración de GEI.
- Discusiones con el otro profesional ejerciente concernientes a la susceptibilidad de la información relevante a incorrección material.
- Revisión de la documentación del otro profesional ejerciente relacionada con los riesgos identificados de incorrección material, las respuestas ante dichos riesgos y las conclusiones. Dicha documentación puede consistir en un memorando que refleje las conclusiones del otro profesional ejerciente con respecto a los riesgos identificados.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 58)

A116. Además de las manifestaciones escritas requeridas por el apartado 58, el profesional ejerciente puede considerar necesario solicitar otras manifestaciones escritas. La persona o personas a quienes el profesional ejerciente solicita manifestaciones escritas por lo general son miembros de la alta dirección o los responsables del gobierno de la entidad. No obstante, debido a que las estructuras de la dirección y del gobierno de la entidad varían según la jurisdicción y la entidad, que reflejan influencias tales como diferentes antecedentes culturales y legales y las características de tamaño y propiedad, no es posible que esta NIEA especifique, para todos los encargos, la persona o personas adecuadas a quienes se solicita manifestaciones escritas. Por ejemplo, la entidad puede ser una instalación que no constituye una entidad legal independiente por derecho propio. En esos casos, la identificación de los miembros de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad a los que se debe solicitar manifestaciones escritas puede requerir la aplicación de juicio profesional.

Hechos posteriores al cierre (Ref: Apartado 61)

A117. Los hechos posteriores al cierre pueden incluir, por ejemplo, la publicación de factores de emisiones revisados por un organismo, tal como una agencia estatal, cambios en la legislación o reglamentaciones relevantes, conocimiento científico mejorado, cambios estructurales significativos en la entidad, la disponibilidad de métodos de cuantificación más exactos o el descubrimiento de un error significativo.

Información comparativa (Ref: Apartados 62-63, 76(c))

A118. Las disposiciones legales o reglamentarias, o los términos del encargo, pueden especificar los requerimientos relacionados con la presentación, emisión de informes y

grado de seguridad de la información comparativa en una declaración de GEI. Una diferencia clave entre los estados financieros y una declaración de GEI es que las cifras presentadas en la declaración de GEI miden las emisiones para un periodo discreto y no se basan en cifras acumuladas a lo largo del tiempo. Como resultado, la información comparativa presentada no afecta la información del año en curso a menos que las emisiones hayan sido registradas en el periodo erróneo y consecuentemente las cifras pueden estar basadas en el periodo de inicio incorrecto para la medición.

A119. Cuando una declaración de GEI incluye referencias a reducciones de porcentajes en las emisiones, o una comparación similar de información de periodos, es importante que el profesional ejerciente tenga en cuenta lo adecuado de las comparaciones. Estas pueden ser inadecuadas debido a:

(a) cambios significativos en las operaciones desde el periodo anterior;

(b) cambios significativos en los factores de conversión; o

(c) inconsistencias en las fuentes o métodos de medición.

A120. Cuando la información comparativa se presenta con la información sobre las emisiones actuales pero parte de toda esa información comparativa, o su totalidad, no está cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, es importante que el estado de dicha información sea claramente identificado tanto en la declaración de GEI como en el informe de aseguramiento.

Reexpresiones (Ref: Apartado 62(a))

A121. Puede ser necesario que se deban reexpresar las cifras de GEI informadas en un periodo anterior de acuerdo con las disposiciones legales o reglamentarias o los criterios aplicables debido a, por ejemplo, un mayor conocimiento científico, cambios estructurales significativos en la entidad, la disponibilidad de métodos de cuantificación más exactos o el descubrimiento de un error significativo.

Procedimientos de realización del trabajo sobre la información comparativa (Ref: Apartado 63(a))

A122. En un encargo de seguridad limitada que incluye proporcionar un grado de seguridad sobre información comparativa, si llega a conocimiento del profesional ejerciente que podría haber una incorrección material en la información comparativa presentada, los procedimientos a ser realizados deben concordar con los requerimientos del apartado 49L. En el caso de un encargo de seguridad razonable, los procedimientos a ser efectuados deben ser suficientes para formarse una opinión acerca de la información comparativa.

A123. Si el acuerdo no incluye proporcionar un grado de seguridad sobre la información comparativa, el requerimiento de realizar procedimientos en las circunstancias abordadas en el apartado 63(a) consiste en cumplir con la obligación ética del profesional ejerciente de no estar asociado, a sabiendas, con información materialmente falsa o engañosa.

Otra información (Ref: Apartado 64)

A124. Las declaraciones de GEI se pueden publicar con otra información que no se encuentra cubierta por la conclusión del profesional ejerciente, por ejemplo, una declaración de GEI puede estar incluida como parte de un informe anual o informe de sostenibilidad de la entidad, o estar incluida con otra información específica sobre cambios climáticos, tal como:

- Un análisis estratégico, incluso una declaración acerca del impacto que el cambio climático tiene en los objetivos estratégicos de la entidad.
- Una explicación y valoración cualitativa de los riesgos significativos actuales y

anticipados y las oportunidades asociadas con el cambio climático.

- Información a revelar acerca de las acciones de la entidad, que incluye su plan a largo y corto plazo para abordar los riesgos, las oportunidades y los efectos relacionados con el cambio climático.
- Revelación de información acerca de las perspectivas futuras, incluyendo las tendencias y factores relacionados con el cambio climático que posiblemente afectan la estrategia de la entidad o el calendario a base del cual se planifica el logro de la estrategia.
- Una descripción de los procesos del gobierno y los recursos de la entidad que han sido asignados a la identificación, gestión y supervisión de los problemas relacionados con el cambio climático.

A125. En algunos casos, la entidad puede publicar información sobre emisiones que se calcula sobre una base diferente a aquella usada para preparar la declaración de GEI, por ejemplo, la otra información puede ser preparada sobre una base "de igual a igual" donde las emisiones se recalculan para omitir el efecto de hechos no recurrentes, tal como la puesta en marcha de una nueva planta o el cierre de una instalación. El profesional ejerciente puede buscar que esa información sea eliminada si los métodos utilizados para prepararla estaban prohibidos por los criterios usados para preparar la declaración de GEI. El profesional ejerciente también puede buscar que cualquier información narrativa que no concuerda con los datos cuantitativos incluidos en la declaración o que no puede ser justificada (por ejemplo, proyecciones especulativas o reclamos acerca de acciones futuras) sea eliminada.

A126. Las acciones posteriores que pueden resultar adecuadas cuando otra información podría debilitar la credibilidad de la declaración de GEI y el informe de aseguramiento incluyen, por ejemplo:

- Solicitar a la identidad que consulte con un tercero cualificado, tal como el asesor legal de la entidad.
- Obtener asesoramiento jurídico en relación con las consecuencias de las diferentes posibilidades de actuación.
- Comunicarse con terceros, por ejemplo, un regulador.
- Retener el informe de aseguramiento.
- Renunciar al encargo si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.
- Describir la cuestión en el informe de aseguramiento.

Documentación

Documentación de los procedimientos realizados y de la evidencia obtenida (Ref: Apartados 15, 65–66)

A127. La NIEA 3000 (Revisada) requiere que el profesional ejerciente prepare oportunamente documentación del encargo que proporcione un registro de los fundamentos del informe de aseguramiento[23]. Los siguientes son ejemplos de cuestiones adecuadas para incluir en la documentación del encargo:

- Fraude: Los riesgos de incorrección material y la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos respecto del fraude, y las comunicaciones acerca

[23] NIEA 3000 (Revisada), apartado 42

de fraude hechas a la entidad, reguladores y otras personas.

- Disposiciones legales o reglamentarias: Incumplimientos identificados o indicios de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias y los resultados de la discusión con la entidad y otras partes fuera de la entidad.
- Planificación: La estrategia global del encargo, el plan del encargo y cualquier cambio significativo realizado durante el encargo y las razones para dichos cambios.
- Materialidad: o importancia relativa Las siguientes cifras y los factores considerados en su determinación: la importancia relativa para la declaración de GEI; si corresponde, el nivel o niveles de importancia relativa para los tipos específicos de emisiones o información a revelar; la importancia relativa para la ejecución del encargo; y cualquier revisión de la importancia relativa a medida que el encargo avanza.
- Riesgos de incorrección material: la discusión requerida por el apartado 29 y las decisiones significativas a las que se llegó, elementos clave del conocimiento obtenido relacionado con cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno especificados en el apartado 23, y los riesgos de incorrección material para los que, a juicio del profesional ejerciente, se requirieron procedimientos posteriores.
- Procedimientos posteriores: naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos posteriores realizados, la conexión de aquellos procedimientos posteriores con los riesgos de incorrección material y los resultados de los procedimientos.
- Evaluación de las incorrecciones: La cifra por debajo de la cual las incorrecciones podrían ser consideradas como claramente poco significativas, las incorrecciones acumuladas durante el encargo y si estas han sido corregidas, y la conclusión del profesional ejerciente relativa a si las incorrecciones no corregidas son materiales, en forma individual o agregada, y la base de dicha conclusión.

Cuestiones que surgen después de la fecha del informe de aseguramiento (Ref: Apartado 68)

A128. Algunos ejemplos de circunstancias excepcionales incluyen hechos de los que el profesional ejerciente toma conocimiento luego de la fecha del informe de aseguramiento pero que existieron antes de dicha fecha y que, si se hubiera sabido de ellas entonces, podrían haber hecho que la declaración de GEI fuera modificada o el profesional ejerciente modificara la conclusión en el informe de aseguramiento, por ejemplo, el descubrimiento de un error significativo no corregido. Los cambios resultantes a la documentación del encargo se revisan de acuerdo con las políticas y procedimientos de la firma con respecto a las responsabilidades de revisión, según lo requiere la NICC 1, donde se indica que el socio del encargo es el responsable final de los cambios[24].

Compilación del archivo final del encargo (Ref: Apartado 69)

A129. La NICC 1 (u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1) requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos para completar oportunamente la compilación de los archivos del encargo[25]. Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de aseguramiento[26].

---

[24] NICC 1, *Control de calidad en las firmas que realizan auditorías y revisiones de los estados financieros, así como otros encargos de aseguramiento y encargos de servicios relacionados*, apartados 32-33

[25] NICC 1, apartado 45

[26] NICC 1, apartado A54

Revisión de control de calidad del encargo (Ref: Apartado 71)

A130. Otras cuestiones que se pueden considerar en una revisión de control de calidad de un encargo son:

- La evaluación realizada por el equipo del encargo respecto de la independencia de la firma con relación al encargo.
- Si se han realizado las consultas adecuadas sobre cuestiones que impliquen diferencias de opinión o sobre otras cuestiones complejas o controvertidas, así como las conclusiones alcanzadas como resultado de dichas consultas.
- Si la documentación del encargo seleccionada para su revisión refleja el trabajo realizado en relación con los juicios significativos y si sustenta las conclusiones alcanzadas.

Formación de la conclusión de aseguramiento

Descripción de los criterios aplicables (Ref: Apartados 74(d), 76(g)(iv))

A131. La preparación de la declaración de GEI por parte de la entidad requiere la inclusión de una descripción adecuada de los criterios aplicables en las notas explicativas de la declaración de GEI. La descripción informa a los usuarios a quienes se destina el informe acerca del marco el cual se basa la declaración de GEI y es de especial importancia cuando existen diferencias significativas entre los diversos criterios respecto de cómo se tratan las cuestiones específicas en una declaración de GEI, por ejemplo, qué deducciones de emisiones incluir, de ser el caso; cómo estas han sido cuantificadas y qué manifiestan; y la base para la selección de qué emisiones de Alcance 3 se incluyen y cómo se cuantifican.

A132. Una descripción que indique que la declaración de GEI ha sido preparada de conformidad con ciertos criterios específicos sólo es adecuada si la declaración de GEI cumple con todos los requerimientos de dichos criterios vigentes durante el periodo cubierto por la declaración de GEI.

A133. Una descripción de los criterios aplicables que utilice un lenguaje calificativo o restrictivo impreciso (por ejemplo, “la declaración de GEI cumple sustancialmente con los requerimientos de XYZ”) no es una descripción adecuada, ya que puede inducir a error a los usuarios de la declaración de GEI.

Contenido del informe de aseguramiento

Informes de aseguramiento ilustrativos (Ref: Apartado 76)

A134. El anexo 2 contiene ejemplos de informes de aseguramiento de declaraciones de GEI a los que se han incorporado los elementos señalados en los apartados 76.

Información no cubierta por la conclusión del profesional ejerciente (Ref: Apartado 76(d))

A135. A fin de evitar malentendidos y una confianza excesiva en la información que no ha sido sujeta a aseguramiento, cuando la declaración de GEI incluye información tal como comparaciones que no están cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente, la información por lo general se identifica como tal en la declaración de GEI y en el informe de aseguramiento del profesional ejerciente.

Deducciones de emisiones (Ref: Apartado 76(g))

A136. La redacción de la declaración a ser incluida en el informe de aseguramiento cuando la declaración de GEI incluye emisiones puede variar considerablemente según las circunstancias.

A137. La disponibilidad de información relevante y fiable en relación con las compensaciones y otras deducciones de emisiones varía ampliamente y, por ende, lo mismo sucede con la evidencia disponible para que el profesional ejerciente sustente las deducciones de emisiones reclamadas por la entidad.

A138. Debido a la naturaleza diversa de las deducciones de emisiones y la frecuentemente reducida cantidad y naturaleza de los procedimientos que pueden aplicarse a las deducciones de emisiones por parte del profesional ejerciente, esta NIEA requiere la identificación en el informe de aseguramiento de aquellas deducciones de emisiones, si corresponde, cubiertas por la conclusión del profesional ejerciente, y una declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente respecto de ellas.

A139. La declaración de la responsabilidad del profesional ejerciente con respecto a las deducciones de emisiones puede redactarse de la siguiente manera, cuando las deducciones de emisiones se incluyen como compensaciones: "La declaración de GEI incluye una deducción de emisiones de ABC para el ejercicio de yyy toneladas de $CO_{2\text{-}e}$ relacionadas con compensaciones. Hemos llevado a cabo procedimientos respecto de si estas compensaciones fueron adquiridas durante el año y si su descripción en la declaración de GEI constituye un resumen razonable de los contratos relevantes y la documentación relacionada. Sin embargo, no hemos realizado ningún procedimiento relacionado con los proveedores externos de dichas compensaciones, y no expresamos ninguna conclusión acerca de si tales compensaciones han derivado en una reducción de yyy toneladas de $CO_{2\text{-}e}$ o si lo harán en el futuro.

Uso del informe de aseguramiento (Ref: Apartado 76(h)(ii))

A140. Además de identificar el informe de aseguramiento, el profesional ejerciente puede considerar adecuado incluir una redacción en el cuerpo del informe de aseguramiento que especifique el propósito o los usuarios para quienes fue preparado el informe. Por ejemplo, cuando la declaración de GEI se vaya a depositar en el registro público, puede resultar adecuado que las notas explicativas de la declaración de GEI y el informe de aseguramiento incluyan una declaración indicando que el informe está dirigido a unos usuarios que cuentan con un conocimiento razonable de las actividades de GEI y que han analizado la información contenida en la declaración de GEI con una diligencia razonable y que comprenden que la declaración de GEI ha sido preparada y proporciona un grado de seguridad según los niveles adecuados de importancia relativa.

A141. Adicionalmente, el profesional ejerciente puede considerar adecuado incluir un párrafo que restrinja específicamente la distribución del informe de aseguramiento a los usuarios a quienes se destina, su utilización por terceros o su utilización para otros propósitos.

Resumen de los procedimientos del profesional ejerciente (Ref: Apartado 76(k)(ii))

A142. El informe de aseguramiento en un encargo de seguridad razonable normalmente contiene una redacción estándar y solo describe, en forma breve, los procedimientos realizados. Esto se debe a que, en un encargo de seguridad razonable, la descripción de cualquier nivel de detalle de los procedimientos específicos llevados a cabo no ayudaría a los usuarios a comprender que, en todos los casos donde se emite un informe no modificado, se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente a fin de permitir al profesional ejerciente expresar una opinión.

A143. En un encargo de seguridad limitada, resulta esencial incluir una apreciación de la naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos aplicados para los usuarios a quienes se destina el informe a fin de comprender la conclusión expresada en el informe de seguridad limitada. Por lo tanto, la descripción de los procedimientos del profesional ejerciente en un encargo de seguridad limitada por lo general es más detallada

que en un encargo de seguridad razonable. También puede resultar adecuado incluir una descripción de los procedimientos que no fueron aplicados y que, por lo general, se aplicarían en un encargo de seguridad razonable. Sin perjuicio de ello, puede ser que una identificación de dichos procedimientos no sea posible dado que el conocimiento y valoración de los riesgos de incorrección material por parte del profesional ejerciente son menores en un encargo de seguridad razonable.

Los factores a considerar al tomar esa determinación y el grado de detalle a proporcionar incluyen:

- Circunstancias específicas de la entidad (por ejemplo, la diferente naturaleza de las actividades de la entidad frente a las que son típicas en el sector).
- Circunstancias específicas del encargo que afectan a la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados.
- Las expectativas de los usuarios a quienes se destina el informe sobre el grado de detalle que se debe proporcionar en el informe, basadas en las prácticas del mercado o en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

A144. Al describir los procedimientos realizados en el informe de seguridad limitada, es importante que estos se escriban de manera objetiva pero que no se resuman hasta el punto de resultar ambiguos, o que no se escriban de manera que se vean sobrevalorados u ornamentados, o que impliquen que se ha obtenido una seguridad razonable. También es importante que la descripción de los procedimientos no dé la impresión de que se ha puesto en práctica un encargo de procedimientos acordados y que, en la mayoría de los casos, no detallará el plan de trabajo completo.

La firma del profesional ejerciente (Ref: Apartado 76(m))

A145. El profesional ejerciente puede firmar en nombre de su firma, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate. Además de la firma del profesional ejerciente, en determinadas jurisdicciones puede exigírsele que haga constar en el informe de aseguramiento su titulación profesional o el hecho de que el profesional ejerciente o la firma, según corresponda, ha sido reconocido por la autoridad competente para la concesión de autorizaciones en dicha jurisdicción.

Párrafos de énfasis y párrafos de otras cuestiones (Ref: Apartado 77)

A146. El uso generalizado de los párrafos de énfasis o párrafos de otras cuestiones disminuye la eficacia del profesional ejerciente en la comunicación de este tipo de cuestiones.

A147. Un párrafo de énfasis puede resultar adecuado cuando, por ejemplo, se han usado diferentes criterios o estos se han revisado, actualizado o interpretado de manera diferente en periodos anteriores, y ello ha tenido un efecto fundamental en las emisiones informadas, o cuando un fallo en el sistema para parte del periodo en cuestión significa que se ha utilizado una extrapolación para estimar las emisiones correspondientes a ese momento y ello ha sido expresado en la declaración de GEI.

A148. Un párrafo de otras cuestiones puede ser adecuado cuando, por ejemplo, el alcance del encargo ha cambiado significativamente respecto del periodo anterior y ello no ha sido expresado en la declaración de GEI.

A149. El contenido del párrafo de énfasis incluye una clara referencia a la cuestión que se resalta y la ubicación en la declaración de GEI de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión. También indica que el profesional ejerciente no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta. (Ver también apartado A125)

A150. El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en la declaración de GEI. El apartado 77 limita el uso de los párrafos sobre otras cuestiones a cuestiones relevantes para el conocimiento de encargo por el usuario, las responsabilidades del profesional ejerciente o el informe de aseguramiento que el profesional ejerciente considera necesarias para la comunicación en el informe de aseguramiento. (Ver también apartado A124)

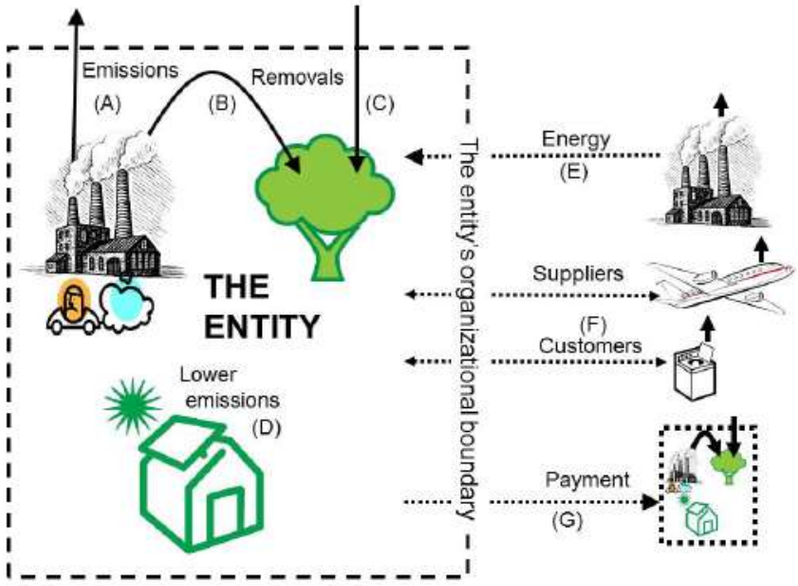
A151. La inclusión de las recomendaciones del profesional ejerciente acerca de cuestiones tales como mejoras en el sistema de información de la entidad en el informe de aseguramiento puede significar que aquellas cuestiones no han sido abordadas correctamente al momento de la preparación de la declaración de GEI. Dichas recomendaciones pueden comunicarse, por ejemplo, en una carta a la dirección o en una discusión con los responsables del gobierno en la entidad. Las consideraciones relevantes para decidir si corresponde incluir recomendaciones en el informe de aseguramiento comprenden si su naturaleza es relevante para las necesidades de información de los usuarios y si estas han sido expresadas en forma adecuada a fin de que no sean malinterpretadas como una salvedad a la conclusión del profesional ejerciente en la declaración de GEI:

A152. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales, reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el profesional ejerciente 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.

Anexo 1

(Ref: Apartados A8–A14)

Emisiones, eliminaciones y deducciones de emisiones



A = Emisiones directas o de Alcance 1 (ver apartado A8).

B = Eliminaciones (emisiones que se generan dentro del límite de la entidad pero que se capturan y almacenan dentro del silo en lugar de liberarlas a la atmósfera. Por lo general se tienen en cuenta en términos brutos, es decir, como emisiones de Alcance 1 y una eliminación) (ver apartado A14).

C = Eliminaciones (GEI que la entidad ha eliminado de la atmósfera) (ver apartado A14).

D = Acciones que la entidad pone en práctica para reducir sus emisiones. Tales acciones pueden reducir las emisiones de Alcance 1 (por ejemplo, por medio de la utilización de vehículos con mayor ahorro de combustible), emisiones de Alcance 2 (por ejemplo, con la instalación de paneles solares para reducir la cantidad de electricidad adquirida) o emisiones de Alcance 3 (por ejemplo, a través de la reducción o venta de productos que requieren menos energía para su uso). La entidad puede incluir dichas acciones en las notas explicativas de la declaración de GEI, pero estas solo afectan la cuantificación de las emisiones frente a la declaración de GEI en el sentido que las emisiones informadas son menores de lo que serían de otro modo o que constituyen una deducción de emisiones de acuerdo con los criterios aplicables (ver apartado A11).

E = Emisiones de Alcance 2 (ver apartado A9).

F = Emisiones de Alcance 3 (ver apartado A10).

G = Deducciones de emisiones, incluso las compensaciones adquiridas (ver apartados A11–A13).

Anexo 2

(Ref: Apartado A134)

Ejemplos de informes de aseguramiento sobre gases de efecto invernadero

Ejemplo 1:

Las circunstancias son, entre otras:

- **Encargo de seguridad razonable.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene emisiones de Alcance 3.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene deducciones de emisiones.**
- **La declaración de GEI no contiene información comparativa.**

El siguiente ejemplo de informe sólo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones.

INFORME DE SEGURIDAD RAZONABLE DEL PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA DECLARACIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO (GEI) DE ABC.

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre la declaración de GEI *(este título no es necesario si esta es la única sección)*

Hemos asumido un encargo de seguridad razonable sobre la declaración de GEI adjunta de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, que incluye el inventario de emisiones y las notas explicativas en las páginas xx-yy. [Este encargo ha sido realizado por un equipo multidisciplinario que incluye a profesionales ejercientes de aseguramiento, ingenieros y científicos del medioambiente.][1]

Responsabilidad de ABC en relación con la declaración de GEI

ABC es responsable de la preparación de la declaración de GEI de conformidad con -[*criterios aplicables*][2], aplicables según se explica en la Nota 1 de la declaración de GEI. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relevante para la preparación de una declaración de GEI libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error.

[Tal como se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI[3],] La cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente debido al conocimiento científico incompleto utilizado para determinar los factores de emisiones y los valores necesarios para combinar emisiones de diferentes gases.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y

---

1 La oración se debe eliminar si no es aplicable al encargo (por ejemplo, si el encargo debía informar solo acerca de emisiones de Alcance 2 y no se empleó a otros expertos).

2 [*Criterios aplicables*] se pueden descargar en forma gratuita desde www.######.org.

3 Cuando no existe una indicación de incertidumbre inherente en la Nota 1 de la declaración de GEI, esto debe eliminarse.

comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1[4] y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Nuestra responsabilidad

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre la declaración de GEI basada en la evidencia obtenida. Hemos llevado a cabo nuestro encargo de seguridad razonable de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero* ("NIEA 3410"), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y ejecutemos este encargo para obtener una seguridad razonable sobre si la declaración de GEI está libre de incorrección material.

Un encargo de seguridad razonable de conformidad con la NIEA 3410 incluye la aplicación de procedimientos para obtener evidencia acerca de la cuantificación de las emisiones y la información relacionada en la declaración de GEI. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos seleccionados depende del juicio del profesional ejerciente, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material, ya sea debida a fraude o error, en la declaración de GEI. Al efectuar dichas valoraciones de riesgo, tuvimos en cuenta los controles internos relevantes para la preparación de la declaración de GEI por parte de ABC. Un encargo de seguridad razonable también incluye:

- la valoración de la adecuación, de acuerdo con las circunstancias, del uso por ABC [*criterios aplicables*] aplicados conforme la Nota 1 de la declaración de GEI, como base para la preparación de la declaración de GEI;
- la evaluación de la adecuación de los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes utilizados, y la razonabilidad de las estimaciones realizadas por ABC; y
- la evaluación de la presentación global de la declaración de GEI.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

Opinión

En nuestra opinión, la declaración de GEI para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los [*criterios aplicables*] aplicados, según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *(aplicables para algunos encargos solamente)*

[La estructura y contenido de esta sección del informe de aseguramiento variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del profesional ejerciente.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe de aseguramiento]

[Dirección del profesional ejerciente]

---

[4] 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*

Ejemplo 2:

Las circunstancias son, entre otras:

- **El encargo de seguridad limitada.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene emisiones de Alcance 3.**
- **La declaración de GEI de la entidad no contiene deducciones de emisiones.**
- **La declaración de GEI no contiene información comparativa.**

El siguiente ejemplo de informe sólo tiene por objeto proporcionar orientación y no pretende ser exhaustivo ni aplicable a todas las situaciones.

INFORME DE SEGURIDAD LIMITADA DEL PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA DECLARACIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO (GEI) DE ABC.

[Destinatario correspondiente]

Informe sobre la declaración de GEI *(este título no es necesario si esta es la única sección)*

Hemos asumido un encargo de seguridad limitada sobre la declaración de GEI adjunta de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1, que incluye el inventario de emisiones [y las notas explicativas en las páginas xx-yy]. [Este encargo ha sido realizado por un equipo multidisciplinario que incluye a profesionales ejercientes de aseguramiento, ingenieros y científicos del medioambiente.][5]

Responsabilidad de ABC en relación con la declaración de GEI

ABC es responsable de la preparación de la declaración de GEI de conformidad con [*criterios aplicables*] [6], aplicables según se explica en la Nota 1 de la declaración de GEI. Esta responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relevante para la preparación de una declaración de GEI libre de incorrección material, ya sea debida a fraude o error.

[Tal como se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI[7],] La cuantificación de GEI está sujeta a incertidumbre inherente debido al conocimiento científico incompleto utilizado para determinar los factores de emisiones y los valores necesarios para combinar emisiones de diferentes gases.

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1[8] y mantiene, en consecuencia, un

---

[5] La oración se debe eliminar si no es aplicable al encargo (por ejemplo, si el encargo debía informar solo acerca de emisiones de Alcance 2 y no se empleó a otros expertos).

[6] [Criterios aplicables] se pueden descargar en forma gratuita desde www.######.org.

[7] Cuando no existe una indicación de incertidumbre inherente en la Nota 1 de la declaración de GEI, esto debe eliminarse.

[8] NICC 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos*

exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Nuestra responsabilidad

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión de seguridad limitada acerca de la declaración de GEI basada en los procedimientos que hemos realizado y la evidencia obtenida. Hemos realizado nuestro encargo de seguridad limitada conforme la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento 3410, *Encargos de Aseguramiento sobre Declaraciones de Gases de Efecto Invernadero* ("NIEA 3410"), emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento. Dicha norma exige que planifiquemos y ejecutemos este encargo para obtener una seguridad limitada sobre si la declaración de GEI está libre de incorrección material.

Un encargo de seguridad limitada asumido de acuerdo con esta NIEA 3410, incluye la valoración, de acuerdo con las circunstancias, de la adecuación del uso de [criterios aplicables] por parte de ABC como base para la preparación de la declaración de GEI, la evaluación de los riesgos de incorrección material en la declaración de GEI, ya sea debido a fraude o error, como respuesta a los riesgos valorados, según sea necesario dadas las circunstancias, y la evaluación de la presentación global de la declaración de GEI. Un encargo de seguridad limitada tiene un alcance sustancialmente menor que un encargo de seguridad razonable en relación con los procedimientos de evaluación del riesgo, incluido el conocimiento de control interno, así como los procedimientos aplicados en respuesta a los riesgos valorados.

Los procedimientos que realizamos estuvieron basados en nuestro juicio profesional e incluyeron indagaciones, observación de los procesos realizados, inspección de documentos, procedimientos analíticos, evaluación de la adecuación de los métodos de cuantificación y políticas de emisión de informes, y comprobación de la concordancia o conciliación con los registros subyacentes.

> *[El profesional ejerciente puede insertar un resumen de la naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados que, a juicio del profesional ejerciente, proporciona información adicional que puede ser relevante para el conocimiento de los usuarios de la base para la conclusión del profesional ejerciente.[9] La siguiente sección ha sido proporcionada a modo de orientación, y los ejemplos de procedimientos no constituyen una lista exhaustiva del tipo o extensión de los procedimientos que pueden ser importantes para el conocimiento de los usuarios relacionado con el trabajo efectuado.][10]*
>
> Dadas las circunstancias del encargo, al momento de poner en práctica los procedimientos que se detallan arriba, nosotros:
>
> - Por medio de indagaciones, obtuvimos conocimiento del entorno de control y sistemas de información de ABC relevantes para la cuantificación y emisión de informes sobre las emisiones pero no evaluamos el diseño de las actividades de control específicas, ni obtuvimos evidencia acerca de su implementación ni comprobamos su eficacia

---

que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados

[9] *Los procedimientos deben resumirse pero no hasta el punto en que resulten ambiguos ni que su descripción se vea sobrevalorada u ornamentada o que implique que se ha obtenido seguridad razonable. Es importante que la descripción de los procedimientos no dé la impresión de que se ha puesto en práctica un encargo de procedimientos acordado y , en la mayoría de los casos, no detallará el plan de trabajo completo.*

[10] En el informe final, este párrafo explicativo deberá eliminarse.

operativa.

- Evaluamos si los métodos de ABC para el desarrollo de las estimaciones son adecuados y si han sido aplicados de manera congruente. Sin embargo, nuestros procedimientos no incluyeron la comprobación de datos sobre los cuales se basaron las estimaciones ni desarrollamos, de manera independiente, nuestras propias estimaciones para evaluar las estimaciones de ABC a través de su comparación.
- Realizamos visitas de inspección [en tres instalaciones] con el fin efectuar una evaluación de la integridad de las fuentes de emisiones, métodos de recolección de datos, datos fuente e hipótesis relevantes aplicables a todas las instalaciones. Las instalaciones seleccionadas para las pruebas se eligieron teniendo en cuenta sus emisiones en relación con el total de emisiones, fuentes de las emisiones y las instalaciones seleccionadas en periodos anteriores. Nuestros procedimientos [incluyeron/no incluyeron] la comprobación de los sistemas de información a fin de recolectar y agregar datos sobre la instalación o los controles en dichas instalaciones[11].]

Los procedimientos aplicados en un encargo de seguridad limitada difieren en su naturaleza y momento de realización, y su extensión es menor que para un encargo de seguridad razonable. En consecuencia, el grado de seguridad obtenido en un encargo de seguridad limitada es sustancialmente menor que el grado de seguridad que se hubiera obtenido si hubiésemos realizado un encargo de seguridad razonable. En consecuencia, no expresamos una opinión de seguridad razonable acerca de si la declaración de GEI de ABC ha sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de acuerdo con los [*criterios aplicables*] aplicados según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

Conclusión de seguridad limitada

Basándonos en los procedimientos que hemos aplicado y la evidencia obtenida, no ha llegado a nuestro conocimiento ninguna cuestión que nos lleve a pensar que la declaración de GEI de ABC para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1 no haya sido preparada, en todos sus aspectos materiales, de conformidad con los [*criterios aplicables*] aplicados según se estipula en la Nota 1 de la declaración de GEI.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios *(aplicables para algunos encargos solamente)*

[La estructura y contenido de esta sección del informe de aseguramiento variará dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del profesional ejerciente.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe de aseguramiento]

[Dirección del profesional ejerciente]

[11] Esta sección debe eliminarse si el profesional ejerciente concluye que la información ampliada acerca de los procedimientos realizados no es necesaria en las circunstancias del encargo.

NORMA INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO 3420

ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO PARA INFORMAR SOBRE LA COMPILACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROFORMA INCLUIDA EN UN FOLLETO

(Aplicable a los informes de aseguramiento con fecha a partir del 31 de marzo de 2013)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIEA 1–8

Fecha de entrada en vigor 9

Objetivos 10

Definiciones 11

Requerimientos

NIEA 3000 (Revisada) 12

Aceptación del encargo 13

Planificación y realización del encargo 14-27

Manifestaciones escritas 28

Formación de la opinión 29–30

Tipo de opinión 31–34

Preparación del informe de aseguramiento 35

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIEA A1

Finalidad de la información financiera proforma incluida en un folleto A2–A3

Compilación de información financiera proforma A4–A5

Naturaleza de un encargo de seguridad razonable A6

Definiciones A7–A9

Aceptación del encargo A10–A12

Planificación y realización del encargo A13–A44

Manifestaciones escritas A45

Formación de la opinión A46–A50

Preparación del informe de aseguramiento A51–A57

Anexo: Ejemplo de un informe de un profesional ejerciente con una opinión no modificada (favorable)

La Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3420, *Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto* debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

Introducción

Alcance de esta NIEA

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de seguridad razonable de constatación realizados por un profesional ejerciente[1] con el fin de informar sobre la compilación por la parte responsable[2] de información financiera proforma que se incluye en un folleto. Esta NIEA es aplicable cuando:
   - dicho informe es requerido por la ley del mercado de valores o por el reglamento de la bolsa ("disposición legal o reglamentaria aplicable") en la jurisdicción en la que se emitirá el folleto o
   - dicho informe se considere práctica generalmente aceptada en dicha jurisdicción. (Ref: Apartado A1)

Naturaleza de la responsabilidad del profesional ejerciente

2. En un encargo realizado de conformidad con esta NIEA, el profesional ejerciente no tiene responsabilidad alguna de compilar la información financiera proforma para la entidad. Dicha responsabilidad le incumbe a la parte responsable. La única responsabilidad del profesional ejerciente es informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada por la parte responsable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

3. Esta NIEA no trata de los encargos distintos a los encargos de aseguramiento en los que la entidad contrata al profesional ejerciente para compilar sus estados financieros históricos.

Finalidad de la información financiera proforma incluida en un folleto

4. La finalidad de la información financiera proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. Esto se consigue mediante la aplicación de ajustes proforma a la información financiera no ajustada. La información financiera proforma no presenta la situación financiera real de la entidad, ni sus resultados económicos, ni sus flujos de efectivo. (Ref: Apartados A2–A3)

Compilación de información financiera proforma

5. La compilación de información financiera proforma implica la obtención, clasificación, resumen y presentación de información financiera por la parte responsable con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de la entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en la fecha elegida. Este proceso implica los siguientes pasos:
   - identificación de la fuente de la información financiera no ajustada que se utilizará para la compilación de información financiera proforma y extracción de la información financiera no ajustada de dicha fuente; (Ref: Apartados A4–A5)
   - aplicación de los ajustes proforma a la información financiera no ajustada con el fin para el que se presenta la información financiera proforma; y
   - presentación de la información financiera proforma con la correspondiente información a revelar.

---

[1] NIEA 3000 (Revisada), *Encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica*, apartado 12(r)

[2] NIEA 3000 (Revisada), apartado 12(v)

Naturaleza de un encargo de seguridad razonable

6. Un encargo de seguridad razonable cuyo objetivo es informar sobre la compilación de información financiera implica la realización de los procedimientos descritos en esta NIEA con el fin de valorar si los criterios aplicables utilizados por la parte responsable para la compilación de la información financiera proforma proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho o a la transacción, y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si: (Ref: Apartado A6)

   - los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos criterios y
   - la columna proforma resultante (ver apartado 11(c)) refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información financiera no ajustada.

   También implica la evaluación de la presentación global de la información financiera proforma. El encargo no implica, sin embargo, la actualización o reemisión por el profesional ejerciente de cualquier informe u opinión sobre cualquier información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma, o la realización de una auditoría o revisión de la información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma.

Relación con la NIEA 3000 (Revisada), otros pronunciamientos profesionales y otros requerimientos

7. El profesional ejerciente debe cumplir con la NIEA 3000 (Revisada) y con esta NIEA cuando realice un encargo de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto Esta NIEA complementa pero no reemplaza la NIEA 3000 (Revisada) y desarrolla la forma en la que la NIEA 3000 (Revisada) se ha de aplicar en un encargo de seguridad razonable para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto.

8. El cumplimiento de la NIEA 3000 (Revisada) requiere, entre otros aspectos, el cumplimiento de las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) relativas a los encargos de aseguramiento u otros requerimientos profesionales o contenidos en disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes[3]. También exige que el socio del encargo sea miembro de una firma que aplica la NICC 1[4] u otros requerimientos profesionales o requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que sean al menos igual de exigentes que la NICC 1.

Fecha de entrada en vigor

9. Esta NIEA es aplicable a los informes de aseguramiento con fecha a partir del 31 de marzo de 2013.

Objetivos

10. Los objetivos del profesional ejerciente son:

    (a) la obtención de una seguridad razonable sobre si la información financiera proforma ha sido compilada por la parte responsable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables; e

    (b) emitir un informe de conformidad con los hallazgos del profesional ejerciente.

---

[3] NIEA 3000 (Revisada), apartados 3(a), 20 y 34

[4] NIEA 3000 (Revisada) apartados 3(b) y 31(a) 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*

Definiciones

11. A efectos de esta NIEA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

    (a) Criterios aplicables – Los criterios empleados por la parte responsable en la compilación de la información financiera proforma. Los criterios pueden haber sido establecidos por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido o por disposición legal o reglamentaria. En el caso de que no existan criterios establecidos, serán desarrollados por la parte responsable. (Ref: Apartados A7–A9)

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

        (i) ajustes a la información financiera no ajustada que muestran el impacto de un hecho o transacción significativo (“hecho” o “transacción”) como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración y

        (ii) ajustes a información financiera no ajustada necesarios para que la información financiera proforma sea compilada sobre una base congruente con el marco de información financiera aplicable de la entidad a la que se refiere (“entidad”) y con sus políticas contables dentro de dicho marco. (Ref: Apartados A15–A16)

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

    (c) Información financiera proforma – Información financiera que se muestra conjuntamente con ajustes con el fin de mostrar el impacto de un hecho o transacción sobre información financiera no ajustada como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En esta NIEA se supone que la información financiera proforma se presenta en formato de columnas que muestran:(a) la información financiera no ajustada; (b) los ajustes proforma; y (c) la columna proforma resultante. (Ref: Apartado A2)

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

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

    (f) Información financiera no ajustada – Información financiera de la entidad a la que la parte responsable aplica ajustes proforma. (Ref: Apartados A4–A5)

Requerimientos

NIEA 3000 (Revisada)

12. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con esta NIEA salvo si ha cumplido con los requerimientos de esta NIEA y de la NIEA 3000 (Revisada).

Aceptación del encargo

13. Antes de aceptar un encargo para informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables, el profesional ejerciente:

    (a) determinará que las personas que van a realizar el encargo poseen en conjunto la capacidad y competencia adecuadas; (Ref: Apartado A10)

(b) sobre la base de un conocimiento preliminar de las circunstancias del encargo y de una discusión con la parte responsable, determinará que los criterios que el profesional ejerciente espera que se apliquen son adecuados y que no es probable que la información financiera proforma induzca a error teniendo en cuenta su finalidad;

(c) evaluará la redacción de la opinión prescrita por la disposición legal o reglamentaria aplicable, en su caso, con el fin de determinar que es probable que el profesional ejerciente pueda expresar la opinión prescrita basándose en la aplicación de los procedimientos especificados en esta NIEA; (Ref: Apartados A54–A56)

(d) cuando las fuentes de las que han sido extraídas la información financiera no ajustada y la información financiera de cualquier objeto de inversión o de desinversión hayan sido auditadas o revisadas y se haya expresado una opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o el informe contenga un Párrafo de Énfasis, considerará si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables permiten la utilización de la opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas o del informe que contiene el Párrafo de Énfasis, o que se haga referencia a los mismos en el informe del profesional ejerciente;

(e) si la información financiera histórica de la entidad nunca ha sido auditada o revisada, considerará si el profesional ejerciente puede obtener conocimiento suficiente de la entidad y de sus prácticas contables y de información financiera para realizar el encargo; (Ref: Apartado A31)

(f) si el hecho o transacción incluye una adquisición y la información financiera histórica de la entidad adquirida nunca ha sido auditada o revisada, considerará si el profesional ejerciente puede obtener conocimiento suficiente de la entidad y de sus prácticas contables y de información financiera para realizar el encargo; y

(g) obtendrá el acuerdo de la parte responsable de que reconoce y comprende su responsabilidad de: (Ref: Apartados A11–A12)

  (i) revelar y describir adecuadamente los criterios aplicables, en el caso de que éstos no sean públicos, a los usuarios a quienes se destina el informe;

  (ii) compilar la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables y

  (iii) proporcionar al profesional ejerciente:

    a. acceso a toda la información (incluido, cuando sea necesario para los fines del encargo, información del o de los objetivos de inversión en el caso de una combinación de negocios), tales como registros, documentación y cualquier otro material que sea pertinente para la evaluación de si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables;
    b. información adicional que pueda solicitar el profesional ejerciente a la parte responsable para los fines del encargo;
    c. acceso a las personas pertenecientes a la entidad y a sus asesores de los que el profesional ejerciente determine que resulta necesario obtener evidencia en relación con la evaluación de si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables y
    d. cuando sea necesario para los fines del encargo, acceso a todas las personas pertenecientes al objeto de inversión en el caso de una combinación de negocios.

Planificación y realización del encargo

Determinación de la adecuación de los criterios aplicables

14. El profesional ejerciente determinará la adecuación de los criterios aplicables, como lo requiere la NIEA 3000 (Revisada)[5] y, en especial, determinará que incluyen, como mínimo que:
    (a) la información financiera no ajustada sea extraída de una fuente apropiada; (Ref: Apartados A4–A5, A27)
    (b) los ajustes proforma sean:
        (i) directamente atribuibles al hecho o transacción; (Ref: Apartado A13)
        (ii) soportados objetivamente y (Ref: Apartado A14)
        (iii) congruentes con el marco de información financiera aplicable de la entidad y con sus políticas contables dentro de dicho marco y (Ref: Apartados A15–A16)
    (c) se realice una presentación adecuada y se proporcionen revelaciones para permitir a los usuarios a quienes se destina la información entender la información transmitida. (Ref: Apartados A2–A3, A42)
15. Además, el profesional ejerciente evaluará si los criterios aplicables:
    (a) son congruentes y no tienen conflictos con la ley o los reglamentos aplicables y
    (b) no es probable que tengan como resultado información financiera proforma que induzca a error.

Importancia relativa o materialidad

16. En la planificación y realización del encargo el profesional ejerciente tendrá en cuenta la materialidad en relación con la evaluación de si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. (Ref: Apartados A17–A18)

Obtención de conocimiento del modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma y de otras circunstancias del encargo.

17. El profesional ejerciente obtendrá conocimiento de: (Ref: Apartado A19)
    (a) el hecho o transacción en relación con el que se ha compilado la información financiera proforma;
    (b) el modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma; (Ref: Apartados A20–A21)
    (c) la naturaleza de la entidad y de cualquier objeto de inversión o desinversión, incluido: (Ref: Apartados A22–A23)
        (i) sus operaciones;
        (ii) sus activos y pasivos y
        (iii) la forma en la que están estructurados y la manera en que se financian;
    (d) los factores sectoriales, legales y reglamentarios y otros factores externos relativos a la entidad y a cualquier objeto de inversión o de desinversión; (Ref: Apartados A24–A26)
    (e) el marco de información financiera aplicable y las prácticas contables y de información financiera de la entidad y de cualquier objeto de inversión o de desinversión, incluida su selección y aplicación de políticas contables.

---

[5] NIEA 3000 (Revisada), apartados 42(b)(ii) y A45

Obtención de evidencia sobre si la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada fue adecuada

18. El profesional ejerciente obtendrá evidencia sobre si se ha extraído la información financiera no ajustada de una fuente adecuada. (Ref: Apartados A27–A28)

19. Si no existe un informe de auditoría o de revisión de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, el profesional ejerciente aplicará procedimientos para satisfacerse de que la fuente es adecuada. (Ref: Apartados A29–A31)

20. El profesional ejerciente determinará si la parte responsable ha extraído la información financiera no ajustada de esa fuente de manera apropiada.

Obtención de evidencia sobre lo adecuado de los ajustes proforma

21. En la evaluación de la adecuación de los ajustes proforma, el profesional ejerciente determinará si la parte responsable ha identificado los ajustes proforma necesarios para mostrar el impacto del hecho o transacción en la fecha o durante el periodo de la demostración. (Ref: Apartado A32)

22. En la determinación de si los ajustes proforma concuerdan con los criterios aplicables, el profesional ejerciente determinará si son:

    (a) directamente atribuibles al hecho o transacción; (Ref: Apartado A13)

    (b) soportados objetivamente. Si se incluye información financiera de objetivos de inversión o de desinversión en los ajustes proforma y si no existe un informe de auditoría o de revisión de la fuente de la que se ha extraído dicha información financiera, el profesional ejerciente aplicará procedimientos para satisfacerse de que la información financiera está soportada objetivamente y (Ref: Apartados A14, A33–A38)

    (c) congruentes con el marco de información financiera aplicable de la entidad y con sus políticas contables dentro de dicho marco. (Ref: Apartados A15-A16)

Opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o párrafo de énfasis, con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada o la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión

23. Es posible que se haya expresado una opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas tanto con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada como a la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión, o que se haya emitido un informe que contiene un párrafo de énfasis con respecto a dicha fuente. En tales circunstancias, si la disposición legal o reglamentaria aplicable no prohíbe la utilización de tal fuente, el profesional ejerciente evaluará:

    (a) la consecuencia potencial sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables; (Ref: Apartado A39)

    (b) la actuación adicional adecuada que se debe realizar y (Ref: Apartado A40)

    (c) si hay algún efecto sobre la capacidad del profesional ejerciente de informar de conformidad con los términos del encargo, incluido cualquier efecto sobre el informe del profesional ejerciente.

Fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada o ajustes proforma no adecuados

24. En el caso de que, basándose en los procedimientos aplicados, el profesional ejerciente identifique que la parte responsable ha:

(a) utilizado una fuente inapropiada para extraer la información financiera no ajustada u

(b) omitido un ajuste proforma que debiera haber sido incluido, aplicado un ajuste proforma que no es conforme a los criterios aplicables o aplicado inadecuadamente de algún otro modo un ajuste proforma,

el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte responsable. Si el profesional ejerciente no puede acordar con la parte responsable el modo en que debería resolverse la cuestión, el profesional ejerciente evaluará la actuación posterior que debe realizar. (Ref: Apartado A40)

Obtención de evidencia sobre los cálculos implícitos en la información financiera proforma

25. El profesional ejerciente determinará si los cálculos implícitos en la información financiera proforma son aritméticamente correctos.

Evaluación de la presentación de la información financiera proforma

26. El profesional ejerciente evaluará la presentación de la información financiera proforma. Esto incluirá la consideración de:

(a) la presentación global y la estructura de la información financiera proforma, incluido si está claramente descrita para poder ser diferenciada de la información financiera histórica u otra; (Ref: Apartados A2–A3)

(b) si la información financiera proforma y las notas explicativas muestran el impacto del hecho o de la transacción de un modo que no induce a error; (Ref: Apartado A41)

(c) si se proporcionan revelaciones adecuadas para permitir a los usuarios a quienes se destina la información financiera proforma entender la información transmitida y (Ref: Apartado A42)

(d) si el profesional ejerciente conoce cualquier hecho significativo posterior a la fecha de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada al que sea necesario hacer referencia o revelar en la información financiera proforma. (Ref: Apartado A43)

27. El profesional ejerciente leerá el resto de la información incluida en el folleto que contiene la información financiera proforma con el fin de identificar, en su caso, incongruencias materiales con la información financiera proforma o con el informe de aseguramiento. En el caso de que, al estudiar la otra información, el profesional ejerciente identificara una incongruencia material o detectara una incorrección material en dicha otra información, el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte responsable. Si resulta necesario corregir la cuestión y la parte responsable rehúsa hacerlo, el profesional ejerciente tomará las medidas adicionales apropiadas. (Ref: Apartado A44)

Manifestaciones escritas

28. El profesional ejerciente obtendrá de la parte responsable manifestaciones escritas de que:

(a) en la compilación de la información financiera proforma, la parte responsable ha identificado todos los ajustes proforma necesarios para mostrar el impacto del hecho o transacción en la fecha o durante el periodo de la demostración y (Ref: Apartado A45)

(b) la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

Formación de la opinión

29. El profesional ejerciente se formará una opinión sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. (Ref: Apartados A46–A48)

30. Con el fin de formarse esa opinión, el profesional ejerciente concluirá si el profesional ejerciente ha obtenido evidencia adecuada y suficiente sobre si la compilación de la información financiera proforma está libre de omisiones materiales o de un uso o aplicación inadecuados de un ajuste proforma. Esa conclusión incluirá una evaluación de si la parte responsable ha revelado y descrito adecuadamente los criterios aplicables en el caso de que éstos no se encuentren disponibles públicamente. (Ref: Apartados A49–A50)

Tipo de opinión

Opinión no modificada (favorable)

31. El profesional ejerciente expresará una opinión no modificada (favorable) cuando el profesional ejerciente concluya que la información financiera proforma ha sido compilada por la parte responsable, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

Opinión modificada

32. En muchas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables prohíben la publicación de un folleto que contenga una opinión modificada sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. Cuando este sea el caso y el profesional ejerciente concluya que una opinión modificada es no obstante apropiada de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada), el profesional ejerciente discutirá la cuestión con la parte responsable. Si la parte responsable rehúsa realizar los cambios necesarios, el profesional ejerciente:

    (a) retendrá el informe;

    (b) renunciará al encargo o

    (c) considerará obtener asesoramiento legal.

33. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden no prohibir la publicación de un folleto que contenga una opinión modificada sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. En estas jurisdicciones, si el profesional ejerciente determina que es apropiada una opinión modificada de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada), el profesional ejerciente aplicará los requerimientos de la NIEA 3000 (Revisada)[6] relativos a las opiniones modificadas.

Párrafo de énfasis

34. En algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede considerar necesario llamar la atención del usuario sobre una cuestión presentada o revelada en la información financiera proforma o en las notas explicativas. Este sería el caso cuando, en opinión del profesional ejerciente, la cuestión es de tal importancia que resulta fundamental para que el usuario entienda si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. En esas circunstancias, el profesional ejerciente incluirá un párrafo de énfasis en su informe, siempre que el profesional ejerciente haya obtenido evidencia adecuada y suficiente de que la cuestión no afecta al hecho de que la información financiera proforma haya sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. Ese párrafo se referirá únicamente a información presentada o revelada en la información financiera proforma o en las notas explicativas.

Preparación del informe de aseguramiento

35. El informe del profesional ejerciente incluirá como mínimo los elementos básicos que se detallan a continuación: (Ref: Apartado A57)

---

[6] NIEA 3000 (Revisada), apartado 74

(a) un título que indique claramente que se trata de un informe de aseguramiento independiente; (Ref: Apartado A51)

(b) uno o varios destinatarios, como se acuerde en los términos del encargo; (Ref: Apartado A52)

(i) párrafos introductorios que identifiquen: (Ref: Apartado A53)

(ii) la información financiera proforma;

(iii) la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada y si se han publicado o no un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;

(iv) el periodo cubierto por la información financiera proforma o la fecha de la misma y

(c) una referencia a los criterios aplicables sobre cuya base la parte responsable ha realizado la compilación de la información financiera proforma, y la fuente de los criterios.

(d) una declaración de que la parte responsable es responsable de la compilación de la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables;

(i) una descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente, incluidas declaraciones de que:

(ii) la responsabilidad del profesional ejerciente es expresar una opinión sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, por la parte responsable sobre la base de los criterios aplicables;

(iii) a los fines de este encargo el profesional ejerciente no tiene la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre cualquier información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma, y el profesional ejerciente, en el curso de este encargo, tampoco ha realizado una auditoría o revisión de la información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma; y de que

(e) La finalidad de la información financiera proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En consecuencia, el profesional ejerciente no proporciona ninguna seguridad de que el resultado real del hecho o de la transacción a dicha fecha hubiese sido el que se muestra;

(f) una declaración de que el encargo se ha realizado de conformidad con la NIEA 3420, *Encargos de aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto*, que requiere que el profesional ejerciente planifique y aplique procedimientos con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si la parte responsable ha compilado, en todos los aspectos materiales, la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables;

(g) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.

(h) Una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del Código de ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales y reglamentarias que son al menos igual de exigentes que las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos

de aseguramiento. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que las disposiciones del Código de ética del IESBA relativas a los encargos de aseguramiento.

(i) Declaraciones de que:

- Un encargo de seguridad razonable, cuyo fin es informar sobre la si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables, implica la aplicación de procedimientos para valorar si los criterios aplicables utilizados por la parte responsable en la compilación de la información financiera proforma proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho o a la transacción, y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si:
- los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos criterios y
- la información financiera proforma refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información financiera no ajustada;

(ii) los procedimientos elegidos dependen del juicio del profesional ejerciente, teniendo en cuenta el conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la naturaleza de la entidad, del hecho o transacción con respecto al cual ha sido compilada la información financiera proforma, y otras circunstancias relevantes del encargo y

(iii) el encargo también implica la evaluación de la presentación global de la información financiera proforma.

(i) Salvo si la disposición legal o reglamentaria requiere otra cosa, la opinión del profesional ejerciente utilizando una de las frases que figuran a continuación, que se consideran equivalentes: (Ref: Apartados A54–A56)

(i) la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de [*los criterios aplicables*] o

(ii) la información financiera proforma ha sido adecuadamente compilada, sobre la base indicada;

(j) la firma del profesional ejerciente;

(k) la fecha del informe y

(l) la localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIEA (Ref: Apartado 1)

A1. Esta norma no trata las circunstancias en las que la información financiera proforma se proporciona como parte de los estados financieros de la entidad como resultado de los requerimientos de un marco de información financiera aplicable.

Finalidad de la información financiera proforma incluida en un folleto (Ref: Apartados 4, 11(c), 14(c), 26(a))

A2. La información financiera proforma se acompaña de notas explicativas que a menudo

revelan las cuestiones expuestas en el apartado A42.

A3. Pueden incluirse en el folleto diferentes presentaciones de información financiera proforma dependiendo de la naturaleza del hecho o de la transacción y del modo en que la parte responsable pretende ilustrar el impacto de dicho hecho o transacción en la información financiera no ajustada de la entidad. Por ejemplo, es posible que la entidad adquiera algunos negocios antes de una oferta pública de venta. En estas circunstancias, la parte responsable puede elegir presentar un estado de patrimonio neto proforma con el fin de mostrar el impacto de las adquisiciones sobre la situación financiera de la entidad y sobre ratios clave tales como el endeudamiento, como si los negocios adquiridos se hubiesen combinado con la entidad en una fecha anterior. La parte responsable también puede elegir presentar un estado de resultados proforma con el fin de mostrar cuál hubiese podido ser el resultado de explotación para el periodo terminado en dicha fecha. En esos casos, la naturaleza de la información financiera proforma puede describirse con títulos como “Estado de patrimonio neto proforma a 31 de diciembre de 20X1” y "Estado de resultados proforma para el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X1”.

Compilación de información financiera proforma

Información Financiera no ajustada (Ref: Apartados 5, 11(f), 14(a))

A4. En muchos casos, la fuente de la cual se ha extraído la información financiera no ajustada es información financiera pública tal como estados financieros anuales o intermedios.

A5. Dependiendo del modo en que la parte responsable elija mostrar el impacto del hecho o de la transacción, la información financiera no ajustada puede incluir:

- uno o más estados financieros solos, como un estado de situación financiera o un estado de resultados global; o
- información financiera adecuadamente resumida a partir de un conjunto completo de estados financieros, por ejemplo, un estado de patrimonio neto.

Naturaleza de un encargo de seguridad razonable (Ref: Apartado 6)

A6. En esta NIEA, la descripción de que la información financiera proforma se ha “compilado adecuadamente” significa que la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, por la parte responsable sobre la base de los criterios aplicables.

Definiciones

Criterios aplicables (Ref: Apartado 11(a))

A7. Cuando no existan criterios establecidos para la compilación de la información financiera proforma, la parte responsable habrá desarrollado los criterios sobre la base, por ejemplo, de la práctica en un determinado sector o de los criterios en una jurisdicción que tenga criterios establecidos, y ha revelado dicho hecho.

A8. Los criterios aplicables para la compilación de la información financiera proforma serán adecuados en las circunstancias si cumplen los requerimientos expuestos en el apartado 14.

A9. Las notas explicativas pueden incluir detalles adicionales acerca de los criterios con el fin de describir el modo en que ilustran los efectos del hecho o transacción de que se trata. Esto puede incluir, por ejemplo:

- La fecha en la que se supone que ha tenido lugar el hecho o se ha realizado la transacción.
- El enfoque que se ha utilizado para distribuir los ingresos, los gastos generales, los activos y pasivos entre los negocios involucrados en caso de una desinversión.

Aceptación del encargo

Capacidad y competencia para realizar el encargo (Ref: Apartado 13(a))

A10. El Código de ética del IESBA requiere que el profesional ejerciente cumpla el principio de competencia profesional y debido cuidado mediante la obtención y mantenimiento de conocimientos y aptitudes profesionales, con el fin de proporcionar un servicio profesional competente sobre la base de las normas técnicas y profesionales y la legislación vigentes, y la actuación diligente de conformidad con dichas normas y legislación[7]. En el contexto de este requerimiento del Código de ética del IESBA, la competencia profesional necesaria para la realización del encargo puede incluir cuestiones como las siguientes:

- conocimiento y experiencia del sector en el que opera la entidad;
- conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias del mercado de valores y los desarrollos relacionados;
- conocimiento de los requerimientos de cotización de los mercados de valores correspondientes y de las transacciones del mercado de valores tales como fusiones, adquisiciones y ofertas de valores;
- familiaridad con el proceso de preparación de un folleto y de colocación de valores en el mercado y
- conocimiento de los marcos de información financiera utilizados en la preparación de las fuentes de las que se han extraído la información financiera no ajustada y, en su caso, la información financiera de los objetivos de inversión.

Responsabilidades de la parte responsable (Ref: Apartado 13(g))

A11. Un encargo de conformidad con esta NIEA se realiza bajo la premisa de que la parte responsable ha confirmado y comprende que tiene las responsabilidades enumeradas en el apartado 13 (g). En algunas jurisdicciones estas responsabilidades pueden estar especificadas en la disposición legal o reglamentaria aplicable. En otras, la definición de dichas responsabilidades en las disposiciones legales o reglamentarias puede ser poco precisa o inexistente. Un encargo de aseguramiento para informar sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables se basa en la hipótesis de que:

(a) el papel del profesional ejerciente no implica responsabilizarse de la compilación de esa información y

(b) el profesional ejerciente tiene expectativas razonables de obtener la información necesaria para el encargo.

En consecuencia, esta premisa es fundamental para la realización del encargo. Con el fin de evitar malentendidos, se alcanza un acuerdo con la parte responsable de que confirma y comprende que tiene esas responsabilidades como parte del acuerdo y registro de los términos del encargo de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada)[8].

A12. Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo, el profesional ejerciente sólo tendrá que hacer constar el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la parte responsable reconoce y comprende sus responsabilidades enumeradas en el apartado 13 (g)

---

7 Código de ética del IESBA, apartado R113.1

8 NIEA 3000 (Revisada), apartado 27

Planificación y realización del encargo

Evaluación de la adecuación de los criterios aplicables

Ajustes directamente atribuibles (Ref: Apartados 14(b)(i), 22(a))

A13. Es necesario que los ajustes proforma sean directamente atribuibles al hecho o transacción con el fin de evitar que la información financiera proforma refleje cuestiones que no surjan solamente como resultado del hecho o que no sean una parte integral de la transacción. Los ajustes directamente atribuibles excluyen aquellos que se relacionan con hechos futuros o que dependen de actuaciones que deben realizarse una vez que se ha completado la transacción, incluso si dichas actuaciones son clave para que la entidad emprenda la transacción (por ejemplo, el cierre de sitios de producción redundantes después de una adquisición).

Ajustes soportados objetivamente (Ref: Apartados 14(b)(ii), 22(b))

A14. También es necesario que los ajustes proforma puedan ser soportados objetivamente con el fin de proporcionar una base fiable para la información financiera proforma. Los ajustes soportados objetivamente son susceptibles de determinación objetiva. Las fuentes de soporte objeto de los ajustes proforma incluyen, por ejemplo:

- Acuerdos de compra y venta.
- Documentos de financiación del hecho o transacción, como acuerdos de préstamo.
- Informes de tasación independiente.
- Otros documentos relacionados con el hecho o transacción.
- Estados financieros publicados.
- Otra información financiera revelada en el folleto.
- Actuaciones legales o reglamentarias relacionadas, como en el área fiscal.
- Acuerdos de empleo.
- Actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad.

Ajustes congruentes con el marco de información financiera aplicable de la entidad y con sus políticas contables dentro de dicho marco (Ref: Apartados 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

A15. Para que la información financiera proforma tenga sentido, es necesario que los ajustes proforma sean congruentes con el marco de información financiera aplicable de la entidad y con sus políticas contables dentro de dicho marco. En el contexto de una combinación de negocios, por ejemplo, la compilación de la información financiera proforma sobre la base de los criterios aplicables implica la consideración de cuestiones como:

- si existen diferencias entre las políticas contables del objeto de inversión y las de la entidad y
- si las políticas contables para transacciones realizadas por el objeto de inversión que la entidad no ha realizado anteriormente son políticas que la entidad hubiese adoptado para dichas transacciones dentro de su marco de información financiera aplicable, teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad.

A16. En algunas circunstancias puede también ser necesaria la consideración de lo adecuado de las políticas contables de la entidad. Por ejemplo, como parte del hecho o de la transacción, es posible que la entidad proponga emitir por primera vez instrumentos financieros complejos. Si este es el caso, puede ser necesario considerar:

- si la parte responsable ha seleccionado políticas contables adecuadas para ser utilizadas en la contabilización de esos instrumentos financieros dentro de su marco

de información financiera aplicable y

- si ha aplicado adecuadamente esas políticas en la compilación de la información financiera proforma.

Importancia relativa o materialidad (Ref: Apartado 16)

A17. La materialidad con respecto a si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables no depende de una medida cuantitativa única. Por el contrario, depende de la magnitud y naturaleza de la omisión o de la inadecuada aplicación de un elemento de la compilación como se describe en el apartado A18, sea o no intencional. El juicio sobre estos aspectos de magnitud y naturaleza dependerá a su vez de cuestiones tales como:

- el contexto del hecho o transacción;
- el propósito para el que se ha compilado la información financiera proforma y
- las circunstancias relacionadas con el encargo.

El factor determinante podría ser la magnitud o la naturaleza de la cuestión o una combinación de ambos.

A18. El riesgo de que se considere que la información financiera proforma no ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables puede surgir cuando hay evidencia, por ejemplo:

- De la utilización de una fuente inadecuada para extraer la información financiera no ajustada.
- De la extracción incorrecta de la información financiera no ajustada de una fuente adecuada.
- En relación con los ajustes, la no aplicación de políticas contables o de que los ajustes no sean congruentes con las políticas contables de la entidad.
- De no haber realizado un ajuste requerido por los criterios aplicables.
- De la realización de un ajuste que no es conforme a los criterios aplicables.
- De un error matemático o aritmético en los cálculos contenidos en la información financiera proforma.
- De revelaciones inadecuadas, incorrectas u omitidas.

Obtención de conocimiento del modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma y de otras circunstancias del encargo (Ref: Apartado 17)

A19. El profesional ejerciente puede obtener este conocimiento mediante una combinación de procedimientos como:

- Realizar indagaciones ante la parte responsable y a otro personal de la entidad involucrados en la compilación de la información financiera proforma.
- Realizar indagaciones ante otras partes apropiadas como los responsables del gobierno de la entidad y los asesores de la entidad.
- Estudiando la documentación soporte relevante como contratos o acuerdos.
- Estudiando actas de las reuniones de los responsables del gobierno de la entidad.

El modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma (Ref: Apartado 17(b))

A20. El profesional ejerciente puede obtener conocimiento del modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma considerando, por ejemplo:

- La fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada.
- Los pasos seguidos por la parte responsable para:
  - Extraer la información financiera no ajustada de la fuente.
  - Identificar los ajustes proforma adecuados, por ejemplo, el modo en que la parte responsable ha obtenido información financiera del objeto de inversión en la compilación de la información financiera proforma.
- La capacidad de la parte responsable para la compilación de la información financiera proforma.
- La naturaleza y extensión de la supervisión de la parte responsable del otro personal de la entidad involucrado en la compilación de la información financiera proforma.
- El enfoque de la parte responsable en la identificación de las revelaciones adecuadas para soportar la información financiera proforma.

A21. En una combinación de negocios o en una desinversión, las áreas que pueden introducir complejidad en la compilación de la información financiera proforma incluyen la imputación de ingresos, de gastos generales y de activos y pasivos a o entre los negocios implicados. En consecuencia, es importante que el profesional ejerciente comprenda el enfoque de la parte responsable y los criterios para esas imputaciones y que las notas explicativas que acompañan a la información financiera proforma revelen estas cuestiones.

Naturaleza de la entidad y de cualquier objeto de inversión o desinversión (Ref: Apartado 17(c))

A22. Un objeto de inversión puede ser una entidad jurídica o una actividad sin personalidad jurídica identificable por separado dentro de otra entidad como una división, sucursal o línea de negocio. Un objeto de desinversión puede ser una entidad jurídica como una filial o un negocio conjunto o una actividad sin personalidad jurídica identificable por separado dentro de la entidad como una división, sucursal o línea de negocio.

A23. El profesional ejerciente puede disponer de todo o parte del conocimiento necesario de la entidad o de cualquier objeto de inversión o desinversión y de sus respectivos entornos, si el profesional ejerciente ha auditado o revisado su información financiera.

Factores sectoriales, legales y reglamentarios y otros factores externos (Ref: Apartado 17(d))

A24. 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. Algunos ejemplos de cuestiones que puede considerar el profesional ejerciente incluyen:

- El mercado y la competencia, incluida la demanda, capacidad y competencia en cuestión de precios.
- Prácticas de negocios habituales dentro del sector.
- Actividad cíclica o estacional.
- Tecnología de productos relacionada con los productos de la entidad.

A25. Los factores legales y reglamentarios incluyen el entorno legal y reglamentario. Esto incluye, entre otros, el marco de información financiera aplicable de conformidad con el que la entidad o, en su caso, el objeto de inversión prepara su información financiera periódica, y el entorno legal y reglamentario. Algunos ejemplos de cuestiones que puede considerar el profesional ejerciente incluyen:

- Prácticas contables específicas del sector.
- El entorno legal y reglamentario para un sector regulado.
- Las disposiciones legales y reglamentarias que afectan significativamente a las operaciones de la entidad o, en su caso, a las operaciones del objetivo inversión o

desinversión, incluidas las actividades de supervisión directa.

- Fiscalidad.
- Las políticas gubernamentales que afectan en la actualidad a la realización de los negocios de la entidad o, en su caso, a los negocios de los objetivos de inversión o desinversión, como políticas monetarias (incluidos controles de cambio), políticas fiscales, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda gubernamental) y políticas arancelarias o de restricción de comercio.
- Requerimientos medioambientales que afectan al sector o a los negocios de la entidad o de los objetivos de inversión o desinversión.

A26. Como ejemplos de otros factores externos que afectan a la entidad o, en su caso, al objeto de inversión o desinversión que el profesional ejerciente puede considerar se incluyen las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de crédito y la inflación o revaluación de la moneda.

Obtención de evidencia sobre si la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada fue adecuada

Factores relevantes a considerar (Ref: Apartados 14(a), 18)

A27. Los factores que afectan a lo adecuado de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada incluyen la existencia de un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente y si la fuente:

- Está autorizada o específicamente prescrita por la disposición legal o reglamentaria aplicables, está autorizada por el mercado de valores correspondiente en el cual será depositado el folleto o se utiliza como tal en condiciones normales de mercado o de la práctica.
- Es claramente identificable.
- Constituye un punto de partida razonable para la compilación de la información financiera proforma en el contexto del hecho o de la transacción, incluido si es congruente con las políticas contables de la entidad y corresponde a una fecha adecuada o cubre un periodo apropiado.

A28. Puede haberse emitido por otro profesional ejerciente un informe de auditoría o de revisión sobre la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada. En esta situación, la necesidad de conocimiento de la entidad y de sus prácticas contables y de información de conformidad con los apartados 17 (c) y (e) por el profesional ejerciente que emite un informe de conformidad con esta NIEA y la necesidad de estar satisfecho de que la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada es adecuada, no se ven reducidas.

No existe informe de auditoría o de revisión de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada (Ref: Apartado 19)

A29. Cuando no existe un informe de auditoría o de revisión de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, el profesional ejerciente aplicará procedimientos para satisfacerse de que la fuente es adecuada. Entre los factores que pueden afectar a la naturaleza y extensión de estos procedimientos se incluyen, por ejemplo:

- Si el profesional ejerciente ha auditado o revisado la información financiera histórica de la entidad con anterioridad y el conocimiento de la entidad que el profesional ejerciente ha obtenido de ese encargo.
- Si es reciente la auditoría o revisión de la información financiera histórica de la entidad.
- Si la información financiera de la entidad está sometida a revisión periódica por el

profesional ejerciente, por ejemplo, con el fin de cumplir requerimientos reglamentarios de depósito de información.

A30. Es probable que los estados financieros del periodo inmediatamente anterior al de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada hayan sido auditados o revisados, aunque la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada no lo haya sido. Por ejemplo, la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada pueden ser estados financieros intermedios que no han sido auditados o revisados mientras que es posible que los estados financieros del periodo anual inmediatamente anterior hayan sido auditados o revisados. En este caso, los procedimientos que el profesional ejerciente puede aplicar, con respecto a los factores del apartado A29, en relación con lo adecuado de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, incluyen:

- Realizar indagaciones ante la parte responsable sobre:
  - El proceso mediante el cual ha sido preparada la fuente y la fiabilidad de los registros contables subyacentes con los que la fuente se concilia.
  - Si se han registrado todas las transacciones.
  - Si la fuente ha sido preparada de conformidad con las políticas contables de la entidad.
  - Si se ha producido algún cambio de las políticas contables desde el periodo auditado o revisado más reciente y, en su caso, el modo en que se han tratado dichos cambios.
  - Su valoración del riesgo de que la fuente contenga incorrecciones materiales como resultado de fraude.
  - El efecto de cambios en las actividades y las operaciones de la entidad.
- Si el profesional ejerciente ha auditado o revisado la información financiera anual o intermedia inmediatamente anterior, considerar los hallazgos de esa auditoria o revisión y si estos pueden indicar problemas en relación con la preparación de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada.
- Corroborar la información proporcionada por la parte responsable en respuesta a las indagaciones del profesional ejerciente cuando las respuestas parecen incongruentes con el conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad o de las circunstancias del encargo.
- Comparar la fuente con la información financiera correspondiente del periodo anterior, y, en su caso, con la información financiera anual o intermedia inmediatamente precedente y discutiendo los cambios significativos con la parte responsable.

Información financiera histórica de la entidad que nunca ha sido auditada o revisada (Ref: Apartado 13(e))

A31. Salvo en el caso de una entidad constituida para el propósito de la transacción y que nunca ha tenido ninguna actividad comercial, es poco probable que las disposiciones legales o reglamentarias aplicables permitan que una entidad emita un folleto si su información financiera histórica nunca ha sido auditada o revisada.

Obtención de evidencia sobre lo adecuado de los ajustes proforma

Identificación de los ajustes proforma adecuados (Ref: Apartado 21)

A32. Informado por el conocimiento del profesional ejerciente sobre el modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma y otras circunstancias del encargo, el profesional ejerciente puede obtener evidencia sobre si la parte responsable ha

identificado adecuadamente los ajustes proforma requeridos mediante una combinación de procedimientos como:

- Evaluación de la razonabilidad del enfoque de la parte responsable para la identificación de los ajustes proforma adecuados, por ejemplo, el método utilizado en la identificación de las adecuadas imputaciones de ingresos, gastos generales, activos y pasivos entre los correspondientes negocios.
- Realización de indagaciones ante las partes correspondientes de un objeto de inversión en relación con el enfoque para la extracción de la información financiera del objeto de inversión.
- Evaluación de aspectos específicos de los correspondientes contratos, acuerdos u otros documentos.
- Realización de indagaciones ante los asesores de la entidad en relación con aspectos específicos del hecho o transacción y contratos y acuerdos relacionados que son relevantes para la identificación de los ajustes apropiados.
- Evaluación de los correspondientes análisis y hojas de trabajo preparados por la parte responsable y por el otro personal de la entidad involucrado en la compilación de la información financiera proforma.
- Obtención de evidencia de la supervisión por la parte responsable del otro personal de la entidad involucrado en la compilación de la información financiera proforma.
- Aplicación de procedimientos analíticos.

Soporte objetivo de cualquier información financiera de un objeto de inversión o desinversión incluida en los ajustes proforma (Ref: Apartado 22(b))

Información financiera de un objeto de desinversión.

A33. En el caso de una desinversión, la información financiera del objeto de desinversión se obtendrá de la fuente de la cual se ha extraído la información financiera no ajustada, la cual a menudo habrá sido auditada o revisada. La fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada proporcionará pues la base para que el profesional ejerciente determine si existe un soporte objetivo de la información financiera del objeto de desinversión. En este caso, las cuestiones a considerar incluyen, por ejemplo, si los ingresos y gastos atribuibles al objeto de desinversión que están registrados a nivel consolidado han sido adecuadamente reflejados en los ajustes proforma.

A34. Cuando la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada no ha sido auditada o revisada, el profesional ejerciente puede remitirse a la orientación de los apartados A29-A30 en la determinación de si existe un soporte objetivo para la información financiera del objeto de desinversión.

Información financiera de un objeto de inversión

A35. La fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión puede haber sido auditada o revisada. Cuando la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión ha sido auditada o revisada por el profesional ejerciente, la información financiera del objeto de inversión tendrá un soporte objetivo, sujeto a cualquier implicación que surja de las circunstancias expuestas en el apartado 23.

A36. La fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión puede haber sido auditada o revisada por otro profesional ejerciente. En esta situación, la necesidad de conocimiento de la entidad y de sus prácticas contables y de información de conformidad con los requerimientos de los apartados 17 (c) y (e) por parte del profesional ejerciente que emite un informe de conformidad con esta NIEA y la necesidad de estar satisfecho de que la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada

es adecuada, no se ven reducidas.

A37. Cuando la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión no ha sido auditada o revisada, se requiere que el profesional ejerciente aplique procedimientos para satisfacerse de que la fuente es adecuada. Entre los factores que pueden afectar a la naturaleza y extensión de estos procedimientos se incluyen, por ejemplo:

- Si el profesional ejerciente ha auditado o revisado la información financiera histórica de la entidad con anterioridad y el conocimiento que el profesional ejerciente de la entidad ha obtenido de ese encargo.
- Si es reciente la auditoría o revisión de la información financiera histórica de la entidad.
- Si la información financiera de la entidad está sometida a revisión periódica por el profesional ejerciente, por ejemplo, con el fin de cumplir requerimientos reglamentarios de depósito de información.

A38. A menudo los estados financieros del periodo inmediatamente anterior al de la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión habrán sido auditados o revisados, aunque la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión no lo haya sido. En este caso, los procedimientos que el profesional ejerciente puede aplicar, con respecto a los factores del apartado A37, en relación con lo adecuado de la información financiera del objeto de inversión, incluyen:

- Realizar indagaciones ante la dirección del objeto de inversión sobre:
  - El proceso mediante el cual ha sido preparada la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión y la fiabilidad de los registros contables subyacentes con los que la fuente se concilia.
  - Si se han registrado todas las transacciones.
  - Si la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión ha sido preparada de conformidad con las políticas contables del objeto de inversión.
  - Si se ha producido algún cambio de las políticas contables desde el periodo auditado o revisado más reciente y, en su caso, el modo en que se han tratado dichos cambios.
  - Su valoración del riesgo de que la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión contenga incorrecciones materiales como resultado de fraude.
  - El efecto de cambios en los negocios y las operaciones del objeto de inversión.
- Si el profesional ejerciente ha auditado o revisado la información financiera anual o intermedia inmediatamente anterior, considerar los hallazgos de esa auditoria o revisión y si éstos pueden indicar problemas en relación con la preparación de la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión.
- Corroborar la información proporcionada por la dirección del objeto de inversión en respuesta a las indagaciones del profesional ejerciente cuando las respuestas parecen incongruentes con el conocimiento que tiene el profesional ejerciente del objeto de inversión o de las circunstancias del encargo.
- Comparar la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión con la información financiera correspondiente del periodo anterior, y, en su caso, con la información financiera anual o intermedia inmediatamente precedente y discutir los cambios significativos con la dirección del objeto de inversión.

Opinión de auditoría o conclusión de revisión modificadas, o párrafo de énfasis, con respecto a

la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada o la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión

Consecuencia potencial (Ref: Apartado 23(a))

A39. No todas las opiniones de auditoría o conclusiones de revisión modificadas o los párrafos de énfasis, tanto con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada como con respecto a la fuente de la que se ha extraído la información financiera del objeto de inversión o de desinversión, afectan necesariamente al hecho de que la información financiera proforma pueda ser compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. Por ejemplo, se puede haber expresado una opinión con salvedades sobre los estados financieros de la entidad por no haber revelado la remuneración de los responsables del gobierno de la entidad como lo requiere el marco de información financiera aplicable. Si este es el caso y estos estados financieros son utilizados como fuente de la que se ha extraído la información financiera proforma, esa salvedad puede no tener efecto sobre si los estados de patrimonio neto y de pérdidas y ganancias proforma pueden ser compilados, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables.

Actuación adicional apropiada (Ref: Apartados 23(b), 24)

A40. Las actuaciones adicionales apropiadas que puede realizar el profesional ejerciente incluyen, por ejemplo:

- En relación con el requerimiento del apartado 23(b):
  - Discutir la cuestión con la parte responsable.
  - Cuando sea posible de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, referirse en el informe del profesional ejerciente a la opinión o conclusión de revisión modificadas o al párrafo de énfasis si, de acuerdo con el juicio profesional del profesional ejerciente, la cuestión tiene la relevancia e importancia suficientes para la comprensión de la información financiera proforma por los usuarios a los que se destina el informe.
- En relación con el requerimiento del apartado 24, cuando sea posible de conformidad con la disposición legal o reglamentaria aplicable, modificar la opinión del profesional ejerciente.
- Cuando sea posible de conformidad con la disposición legal o reglamentaria aplicable, retener el informe o retirarse del encargo.
- Obtener asesoramiento legal.

Evaluación de la presentación de la información financiera proforma

Evitar la asociación con información financiera que induce a error (Ref: Apartado 26(b))

A41. El Código de ética del IESBA requiere que un profesional ejerciente no se asocie a sabiendas con informes, formularios, comunicaciones u otra información que el profesional ejerciente considere que[9]:

(a) contienen una declaración materialmente falsa o que induce a error;

(b) contienen declaraciones o información proporcionada de manera irresponsable u

(c) omiten u ocultan información requerida cuando dicha omisión u ocultación inducirían a error.

Revelaciones que acompañan a la información financiera proforma (Ref: Apartados 14(b), 26(c))

A42. Las revelaciones adecuadas pueden incluir cuestiones como:

[9] Código de ética del IESBA, apartado R111.2

- la naturaleza y propósito de la información financiera proforma, incluida la naturaleza del hecho o transacción y la fecha en la que se supone que ha ocurrido el hecho o se ha realizado la transacción;
- la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada y si se han publicado o no un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;
- los ajustes proforma, incluidas una descripción y explicación de cada ajuste. Esto incluye, en el caso de información financiera de un objeto de inversión o desinversión, la fuente de la que se ha extraído esa información y si se han publicado un informe de auditoría o de revisión sobre dicha fuente;
- si no están disponibles de manera pública, una descripción de los criterios que sirvieron de base para la compilación de la información financiera proforma; y
- una declaración de que la información financiera proforma ha sido compilada sólo para fines ilustrativos y que, debido a su naturaleza, no presenta la situación financiera real de la entidad, ni sus resultados ni sus flujos de efectivo.

La disposición legal o reglamentaria aplicable puede requerir esas u otras revelaciones específicas.

Consideración de hechos posteriores significativos (Ref: Apartado 26(d))

A43. Puesto que no está informando sobre la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, no hay ningún requerimiento de que el profesional ejerciente aplique procedimientos para identificar hechos posteriores a la fecha de la fuente que requieran el ajuste de la fuente o la revelación en la misma. No obstante, es necesario que el profesional ejerciente considere si ha llegado a su conocimiento cualquier hecho posterior a la fecha de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada que sea significativo y al que sea necesario hacer referencia o revelar en las notas a la información financiera proforma con el fin de evitar que la misma induzca a error. Esa consideración se basa en la aplicación de los procedimientos según esta NIEA o en el conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la entidad y de las circunstancias del encargo. Por ejemplo, después de la fecha de la fuente de la que se ha extraído la información financiera no ajustada, la entidad puede haber realizado una transacción financiera que implique la conversión de su deuda convertible en fondos propios, cuya no revelación podría tener como resultado que la información financiera proforma indujera a error.

Incongruencia material con otra información (Ref: Apartado 27)

A44. Las actuaciones adicionales apropiadas que el profesional ejerciente puede emprender si la parte responsable rehúsa revisar la información financiera proforma o la otra información, según corresponda, incluyen por ejemplo:

- Cuando sea posible bajo la disposición legal o reglamentaria aplicable:
  - Describir la incongruencia material en el informe del profesional ejerciente.
  - Modificar la opinión del profesional ejerciente.
  - Retener el informe o retirarse del encargo.
- Obtener asesoramiento legal.

Manifestaciones escritas (Ref: Apartado 28(a))

A45. En algunas circunstancias, los tipos de transacciones involucradas pueden requerir que la parte responsable seleccione políticas contables para los ajustes proforma que la entidad no había tenido que considerar con anterioridad ya que no tenía ninguna transacción al respecto. En ese caso, el profesional ejerciente puede solicitar a la parte responsable que expanda las manifestaciones escritas con el fin de incluir una confirmación de que las políticas contables seleccionadas constituyen las políticas contables adoptadas para ese

tipo de transacciones.

Formación de la opinión

Grado de seguridad sobre cuestiones adicionales requeridas por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables (Ref: Apartado 29)

A46. Las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir que el profesional ejerciente exprese una opinión sobre cuestiones distintas de si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables. En algunas de estas circunstancias, puede no ser necesario que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales. Por ejemplo, las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir que el profesional ejerciente exprese una opinión sobre si la base sobre la que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma es congruente con las políticas contables de la entidad. El cumplimiento de los requerimientos de los apartados 18 y 22(c) de esta NIEA proporciona una base para expresar esa opinión.

A47. En otras circunstancias, puede ser necesario que el profesional ejerciente aplique procedimientos adicionales. La naturaleza y extensión de esos procedimientos adicionales variará con la naturaleza de las otras cuestiones sobre las que las disposiciones legales o reglamentarias requieren que el profesional ejerciente exprese una opinión.

Declaración sobre la responsabilidad del profesional ejerciente sobre el informe

A48. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias aplicables requieran que el profesional ejerciente incluya en su informe una declaración explícita exponiendo o confirmando su responsabilidad en relación con el informe. La inclusión de dicha declaración adicional legal o reglamentaria en el informe del profesional ejerciente no es incompatible con los requerimientos de esta NIEA.

Revelación de los criterios aplicables (Ref: Apartado 30)

A49. No es necesario que la parte responsable repita en las notas explicativas que acompañan a la información financiera proforma cualquier criterio prescrito por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables, o que haya sido promulgado por un organismo regulador autorizado o reconocido. Esos criterios estarán disponibles públicamente como parte de la normativa de información y están por lo tanto implícitos en la compilación por la parte responsable de la información financiera proforma.

A50. Cuando la parte responsable haya desarrollado algunos criterios específicos, es necesario que esos criterios sean revelados con el fin de que los usuarios a los que se destina el informe puedan tener un conocimiento adecuado del modo en que la parte responsable ha compilado la información financiera proforma.

Preparación del informe de aseguramiento

Título (Ref: Apartado 35(a))

A51. Un título que indique que el informe es el de un profesional ejerciente independiente, por ejemplo, “Informe de aseguramiento del profesional ejerciente independiente sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto”, afirma que el profesional ejerciente ha cumplido todos los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia como lo requiere la NIEA 3000(Revisada)[10]. Esto distingue el informe del profesional ejerciente independiente de informes emitidos por otros.

Destinatario(s) (Ref: Apartado 35(b))

A52. Las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden especificar el destinatario o

[10] NIEA 3000 (Revisada), apartado 20

destinatarios del informe. En caso contrario, el profesional ejerciente puede acordar con la entidad el destinatario como parte de los términos del encargo.

Párrafos introductorios (Ref: Apartado 35(c))

A53. Puesto que la información financiera proforma se incluirá en un folleto que contiene otra información, el profesional ejerciente puede considerar, si la forma de presentación lo permite, incluir una referencia que identifique la sección en la que se presenta la información financiera proforma. Esto facilita la identificación por el lector de la información financiera proforma a la que se refiere el informe del profesional ejerciente.

*Opinión (*Ref: Apartados 13(c), 35(h))

A54. La utilización de la expresión “la información financiera proforma se ha compilado, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los [*criterios aplicables*]” o de la expresión “la información financiera proforma se ha compilado adecuadamente sobre la base indicada” para expresar la opinión en una jurisdicción viene determinado por las disposiciones legales o reglamentarias que rigen la información sobre la información financiera proforma en esa jurisdicción, o por la práctica generalmente aceptada en la misma.

A55. Es posible que en alguna jurisdicción las disposiciones legales o reglamentarias aplicables prescriban la redacción de la opinión del profesional ejerciente con términos distintos a los que se especifican arriba. En este caso puede ser necesario que el profesional ejerciente recurra a su juicio con el fin de determinar si la realización de los procedimientos descritos en esta NIEA le permitirían expresar la opinión con la redacción impuesta por las disposiciones legales o reglamentarias o si serían necesarios procedimientos adicionales.

A56. Cuando el profesional ejerciente concluya que la realización de los procedimientos expuestos en esta NIEA sería suficiente para permitirle expresar la opinión con la redacción prescrita por las disposiciones legales o reglamentarias, puede ser adecuado considerar que dicha redacción es equivalente a las dos redacciones alternativas de la opinión especificadas en esta NIEA.

Ejemplo de informe (Ref: Apartado 35)

A57. En el anexo figura un informe de un profesional ejerciente con una opinión no modificada o favorable.

Anexo

(Ref: Apartado A57)

Ejemplo de un informe de un profesional ejerciente con una opinión no modificada (favorable)

INFORME DE ASEGURAMIENTO DEL PROFESIONAL EJERCIENTE INDEPENDIENTE SOBRE LA COMPILACIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROFORMA INCLUIDA EN UN FOLLETO

[Destinatario(s) correspondiente(s)]

Informe sobre la compilación de información financiera proforma incluida en un folleto

Hemos realizado nuestro encargo de aseguramiento con el fin de informar sobre la compilación por [*parte responsable*] de información financiera proforma de la sociedad ABC. La información financiera proforma está constituida por [el estado de patrimonio neto proforma a [fecha]], [el estado de resultados proforma para el periodo terminado el [fecha]], [el estado de flujos de efectivo proforma para el periodo terminado el [fecha]] y las notas explicativas [que se muestran en las páginas xx-xx del folleto emitido por la compañía]. Los criterios aplicables que han servido de base para la compilación de la información financiera proforma por [*la parte responsable*] están [determinados en [Ley del Mercado de Valores XX]] y [descritos en [Nota X]].

La información financiera proforma ha sido compilada por [*parte responsable*] para ilustrar el impacto de [hecho o transacción] [descrita en Nota X] sobre la [situación financiera de la sociedad en [*especificar fecha*] [y] [los resultados de la sociedad/sus resultados [y flujos de efectivo] para el periodo terminado [*especificar fecha*] como si [el hecho o la transacción] hubiese tenido lugar en [*especificar fecha*] [y *especificar fecha* respectivamente]. Como parte de este proceso, la información sobre la [situación financiera], [resultados] [y flujos de efectivo] han sido extraídos por [*la parte responsable*] de los estados financieros de la sociedad para el periodo terminado el [fecha]], sobre los que [se ha/no se ha] publicado un informe de [auditoría/revisión][1].

Responsabilidad de [*la parte responsable*] *sobre la información financiera proforma*

[*La parte responsable*] es responsable de la compilación de la información financiera proforma sobre la base de los [*criterios aplicables*];

Nuestra independencia y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de independencia y demás requerimientos de ética del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), que se basa en los principios fundamentales de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional.

La firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1[2] y mantiene, en consecuencia, un exhaustivo sistema de control de calidad que incluye políticas y procedimientos documentados

---

[1] Cuando el informe de auditoría o de revisión son modificados, puede hacerse referencia a la parte del folleto en la que se describe la modificación.

[2] 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*

relativos al cumplimiento de requerimientos de ética, normas profesionales y disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

Responsabilidades del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión [como lo requiere la [Norma del Mercado de Valores XX],] sobre si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, por [*la parte responsable*] sobre la base de los [*criterios aplicables*].

Hemos realizado nuestro encargo de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3420 *Encargos de Aseguramiento para informar sobre la compilación de información financiera proforma* incluida en un folleto emitida por el Consejo Internacional de Normas de Auditoría y Aseguramiento. Esta norma requiere que el profesional ejerciente planifique y aplique procedimientos para obtener una seguridad razonable sobre si [*la parte responsable*] ha compilado, en todos los aspectos materiales, la información financiera proforma sobre la base de los [*criterios aplicables*].

A los fines de este encargo, no tenemos la responsabilidad de actualizar o volver a emitir cualquier informe u opinión sobre cualquier información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma, ni, en el transcurso de este encargo, hemos realizado una auditoría o revisión de la información financiera histórica utilizada en la compilación de la información financiera proforma.

La finalidad de la información financiera proforma que se incluye en un folleto es únicamente mostrar el impacto de un hecho o transacción significativo sobre información financiera no ajustada de una entidad como si el hecho o la transacción hubiese tenido lugar en una fecha anterior elegida para los fines de la demostración. En consecuencia, no proporcionamos ninguna seguridad de que el resultado real del hecho o de la transacción a [*especificar fecha*] hubiese sido el que se muestra.

Un encargo de seguridad razonable, cuyo fin es informar sobre la si la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de los criterios aplicables, implica la aplicación de procedimientos para valorar si los criterios aplicables utilizados por [*la parte responsable*] en la compilación de la información financiera proforma proporcionan una base razonable para la presentación de los efectos significativos directamente atribuibles al hecho o a la transacción, y la obtención de evidencia adecuada y suficiente sobre si:

los correspondientes ajustes proforma representan adecuadamente dichos criterios y

la información financiera proforma refleja la adecuada aplicación de dichos ajustes a la información financiera no ajustada.

Los procedimientos elegidos dependen del juicio del profesional ejerciente, habida cuenta del conocimiento que tiene el profesional ejerciente de la naturaleza de la entidad, del hecho o transacción con respecto al cual ha sido compilada la información financiera proforma, y de otras circunstancias significativas del encargo.

El encargo también implica la evaluación de la presentación global de la información financiera proforma.

Consideramos que la evidencia que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión.

En nuestra opinión, [la información financiera proforma ha sido compilada, en todos los aspectos materiales, sobre la base de [*los criterios aplicables*]]/[la información financiera proforma ha sido

adecuadamente compilada sobre la base indicada].

Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios

[Las disposiciones legales o reglamentarias aplicables pueden requerir que el profesional ejerciente exprese una opinión sobre otras cuestiones (véase apartados A46-A47). La forma y el contenido de esta sección del informe del profesional ejerciente variará según la naturaleza de esas otras responsabilidades de información.]

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

NORMA INTERNACIONAL DE SERVICIOS RELACIONADOS 4400 (REVISADA)

ENCARGOS DE PROCEDIMIENTOS ACORDADOS

(Aplicable a los encargos de procedimientos acordados cuyos términos del encargo se hayan acordado a partir del 1 de enero de 2022)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NISR 1-3
El encargo de procedimientos acordados 4–6
Aplicabilidad de esta NISR 7-10
Fecha de entrada en vigor 11
Objetivos 12
Definiciones 13
Requerimientos
Realización de un encargo de procedimientos acordados de conformidad con esta NISR 14-16
Requerimientos de ética aplicables 17
Juicio profesional 18
Control de calidad del encargo 19-20
Aceptación y continuidad del encargo 21-23
Acuerdo de los términos del encargo 24–26
Aplicación de los procedimientos acordados 27-28
Utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente 29
El informe de procedimientos acordados 30–33
Realización de un encargo de procedimientos acordados junto con otro encargo 34
Documentación 35
Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas
Alcance de esta NISR A1–A8
Fecha de entrada en vigor A9
Definiciones A10–A13
Requerimientos de ética aplicables A14–A20
Juicio profesional A21–A23
Control de calidad del encargo A24-A27
Aceptación y continuidad del encargo A28–A38
Acuerdo de los términos del encargo A39–A44
Aplicación de los procedimientos acordados A45
Utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente A46–A50
El informe de procedimientos acordados A51–A58

Realización de un encargo de procedimientos acordados junto con otro encargo A59

Documentación..... A60

Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados

Anexo 2: Ejemplos de informes de procedimientos acordados

La Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4400 (Revisada) *Encargos de procedimientos acordados* debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

El material sombreado en gris es una adaptación de la NIEA 4410 (Revisada) *Encargos de compilación* y se refiere a la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados*.

Introducción

Alcance de esta NISR

1. Esta Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) trata de:

   (a) Las responsabilidades del profesional ejerciente a quien se contrata para llevar a cabo un encargo de procedimientos acordados y

   (b) la estructura y el contenido del informe de procedimientos acordados.

2. Esta NISR es aplicable a la realización de encargos de procedimientos acordados sobre una materia objeto de análisis financiera o no financiera. (Ref: Apartados A1–A2)

Relación con la NICC 1[1]

3. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma. La NICC 1 se aplica a las firmas de profesionales de la contabilidad en relación con los encargos de procedimientos acordados. Las disposiciones de esta NISR sobre control de calidad en cada encargo de procedimientos acordados parten de la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A3–A8)

El encargo de procedimientos acordados

4. En un encargo de procedimientos acordados, el profesional ejerciente aplica los procedimientos que ha acordado con la parte contratante, habiendo reconocido, esta última, que los procedimientos aplicados son adecuados para los fines del encargo. El profesional ejerciente comunica los procedimientos aplicados y los correspondiente hallazgos en el informe de procedimientos acordados. La parte contratante y otros usuarios a quienes se destina el informe consideran por sí mismos los procedimientos acordados y los hallazgos sobre los que informa el profesional ejerciente y extraen sus propias conclusiones del trabajo realizado por el profesional ejerciente.

5. El valor de un encargo de procedimientos acordados realizado de conformidad con esta NISR es el resultado de:

   (a) que el profesional ejerciente cumpla las normas profesionales, incluidas las normas de ética aplicables, y

   (b) la comunicación clara de los procedimientos aplicados y de los correspondientes hallazgos.

6. Un encargo de procedimientos acordados no es una auditoría ni una revisión u otro encargo de aseguramiento. Un encargo de procedimientos acordados no implica obtener evidencia con objeto de que el profesional ejerciente exprese una opinión o cualquier forma de conclusión de aseguramiento.

Aplicabilidad de esta NISR

7. Esta NISR contiene los objetivos del profesional ejerciente cuando aplica las NISR, los cuales proporcionan el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NISR. Los objetivos tienen como finalidad ayudar al profesional ejerciente a entender lo que se debe alcanzar en un encargo de procedimientos acordados.

8. Esta NISR contiene requerimientos redactados en tiempo verbal futuro diseñados para permitirle alcanzar los mencionados objetivos.

9. Además, esta NISR contiene una introducción, definiciones y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas en las que se proporciona el contexto relevante para una correcta

---

[1] 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*

comprensión de esta norma.

10. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NISR que facilita la aplicación de los requerimientos.

Fecha de entrada en vigor

11. Esta NISR es aplicable a los encargos de procedimientos acordados cuyos términos del encargo se hayan acordado a partir del 1 de enero de 2022. (Ref: Apartado A9)

Objetivos

12. Los objetivos del profesional ejerciente en un encargo de procedimientos acordados conforme a esta NISR son:

    (a) acordar con la parte contratante los procedimientos a aplicar;

    (b) aplicar los procedimientos acordados;

    (c) comunicar los procedimientos aplicados y los correspondientes hallazgos de conformidad con los requerimientos de esta NISR.

Definiciones

13. A efectos de esta NISR, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

    (a) Procedimientos acordados – procedimientos que el profesional ejerciente ha acordado con la parte contratante (y, en su caso, con otras partes). (Ref: Apartado A10)

    (b) Encargo de procedimientos acordados – Un encargo en el que se contrata a un profesional ejerciente para aplicar procedimientos que el profesional ejerciente y la parte contratante (y, en su caso, otras partes) han acordado y a comunicar los procedimientos aplicados y los correspondientes hallazgos en un informe de procedimientos acordados. (Ref: Apartado A10)

    (c) Socio del encargo – El socio u otra persona de la firma que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe de procedimientos acordados que se emite en nombre de la firma y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

    (d) Parte contratante – La parte o partes que contratan al profesional ejerciente para realizar el encargo de procedimientos acordados (Ref: Apartado A11)

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

    (f) Hallazgos – Los hallazgos son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados. Los hallazgos se pueden verificar de manera objetiva. Las referencias a hallazgos en esta NISR excluyen cualquier forma de opinión o conclusión, así como cualquier recomendación que el profesional ejerciente pueda hacer. (Ref: Apartados A12–A13)

    (g) Usuarios a quienes se destina el informe – Personas, organizaciones o grupos de personas o de organizaciones que el profesional ejerciente prevé que van a utilizar el informe de procedimientos acordados. En algunos casos pueden existir usuarios a

quienes se destina el informe distintos de aquellos a los que va dirigido el informe de procedimientos acordados. (Ref: Apartado A10)

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

(i) Experto del profesional ejerciente – Persona u organización especializada en un campo distinto al de los encargos de aseguramiento y servicios relacionados, cuyo trabajo en ese campo se utiliza para ayudar al profesional ejerciente a cumplir con sus responsabilidades con relación al encargo de procedimientos acordados. Un experto del profesional ejerciente puede ser interno (es decir, un socio o empleado, inclusive temporal, de la firma del profesional ejerciente o de una firma de la red) o externo.

(j) Juicio profesional – Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de esta NISR y los requerimientos de ética aplicables, para la toma de decisiones informadas acerca de la forma de proceder adecuada en función de las circunstancias del encargo de procedimientos acordados.

(k) Requerimientos de ética aplicables – Requerimientos de ética a los que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza encargos de procedimientos acordados. Por lo general, estos requerimientos comprenden los contenidos en el *Código Internacional de Ética Para Profesionales de la Contabilidad (incluidas normas internacionales de independencia)* emitido por el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA) (Código de ética del IESBA), junto con los requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

(l) Parte responsable – La parte o partes responsables de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados.

Requerimientos

Realización de un encargo de procedimientos acordados de conformidad con esta NISR

14. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de esta NISR, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

15. El profesional ejerciente cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NISR salvo si un determinado requerimiento no es aplicable al encargo de procedimientos acordados, por ejemplo, si las circunstancias tratadas por el requerimiento no existen en el encargo.

16. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con los requerimientos de esta NISR a no ser que haya cumplido con todos los requerimientos de la presente NISR aplicables al encargo de procedimientos acordados.

Requerimientos de ética aplicables

17. El profesional ejerciente cumplirá los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A14–A20)

Juicio profesional

18. El profesional ejerciente aplicará el juicio profesional al aceptar, realizar y emitir un informe sobre un encargo de procedimientos acordados, teniendo en cuenta las circunstancias del encargo. (Ref: Apartados A21–A23)

Control de calidad del encargo

19. El socio del encargo asumirá la responsabilidad:

    (a) de la calidad global del encargo de procedimientos acordados, incluido, en su caso, el trabajo realizado por un experto del profesional ejerciente y (Ref: Apartado A24)

    (b) de que el encargo se realice de conformidad con las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma:

        (i) aplicando los procedimientos adecuados relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos; (Ref: Apartado A25)

        (ii) asegurándose de que el equipo del encargo y cualquier experto del profesional ejerciente poseen, en su conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de procedimientos acordados;

        (iii) prestando especial atención a la existencia de indicios del incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por los miembros del equipo del encargo y determinando las actuaciones adecuadas si llegan a su conocimiento cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido requerimientos de ética aplicables; (Ref: Apartado A26)

        (iv) dirigiendo, supervisando y realizando el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y

        (v) responsabilizándose de que se conserve una adecuada documentación del encargo.

20. Si se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, el socio del encargo se asegurará de que el profesional ejerciente pueda participar en el trabajo del experto en una medida que sea suficiente para asumir la responsabilidad de los hallazgos incluidos en el informe de procedimientos acordados. (Ref: Apartado A27)

Aceptación y continuidad del encargo

21. Antes de aceptar o continuar un encargo de procedimientos acordados, el profesional ejerciente obtendrá un conocimiento de los fines del encargo. El profesional ejerciente no aceptará o continuará un encargo si llega a su conocimiento cualquier hecho o circunstancia indicativa de que los procedimientos que se le pide aplicar no son adecuados para los fines del encargo de procedimientos acordados. (Ref: Apartados A28–A31)

22. El profesional ejerciente aceptará o continuará un encargo de procedimientos acordados solo cuando: (Ref: Apartados A28–A31)

    (a) la parte contratante confirme que los procedimientos que el profesional ejerciente espera aplicar son adecuados para los fines del encargo;

    (b) el profesional ejerciente espere poder obtener la información necesaria para realizar el encargo de procedimientos acordados;

    (c) los procedimientos acordados y los correspondientes hallazgos se puedan describir de manera objetiva, en términos claros, que no induzcan a error y que no estén sujetos a diferentes interpretaciones; (Ref: Apartados A32–A36)

    (d) el profesional ejerciente no tenga motivos para pensar que los requerimientos de ética aplicables no se cumplirán; y

    (e) si al profesional ejerciente se le exige cumplir requerimientos de independencia, este no tenga motivos para pensar que los requerimientos de independencia no se cumplirán. (Ref: Apartados A37–A38)

23. Si el socio del encargo obtiene información que hubiese llevado a la firma a rechazar el encargo de haberse dispuesto de dicha información con anterioridad, el socio del encargo

la comunicará a la firma inmediatamente, con el fin de que la firma y el socio del encargo puedan tomar las medidas necesarias.

Acuerdo de los términos del encargo

24. El profesional ejerciente acordará los términos del encargo de procedimientos acordados con la parte contratante y registrará los términos del encargo acordados en una carta de encargo u otra forma adecuada de contrato escrito. Los términos incluirán lo siguiente: (Ref: Apartados A39–A40)

    (a) la identificación de la materia o materias objeto de análisis sobre las que se aplicarán los procedimientos acordados;

    (b) los fines del encargo y los usuarios a quienes se destina el informe de procedimientos acordados identificados por la parte contratante;

    (c) en su caso, la parte responsable identificada por la parte contratante y una declaración de que el encargo de procedimientos acordados se realiza sobre la base de que la parte responsable lo es de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados;

    (d) una confirmación de los requerimientos de ética aplicables que el profesional ejerciente va a cumplir al realizar el encargo de procedimientos acordados;

    (e) una declaración sobre si se requiere que el profesional ejerciente cumpla requerimientos de independencia y, de ser así, los requerimientos de independencia aplicables; (Ref: Apartados A37–A38)

    (f) la naturaleza del encargo de procedimientos acordados incluidas las siguientes declaraciones:

        (i) que un encargo de procedimientos acordados implica la aplicación por el profesional ejerciente de los procedimientos acordados con la parte contratante (y, en su caso, con otras partes) y de informar de los hallazgos; (Ref: Apartado A10)

        (ii) que los hallazgos son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados; y

        (iii) que un encargo de procedimientos acordados no es un encargo de aseguramiento y, en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión o una conclusión de aseguramiento;

    (g) la confirmación por la parte contratante (y, en su caso, por otras partes) de que los procedimientos acordados son adecuados para los fines del encargo; (Ref: Apartado A10)

    (h) la identificación del destinatario del informe de procedimientos acordados;

    (i) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar, descritos en términos claros, que no inducen a error y no están sujetos a diferentes interpretaciones; y (Ref: Apartados A41–A42)

    (j) una referencia a la estructura y el contenido previstos del informe de procedimientos acordados.

25. Si se modifican los procedimientos acordados en el transcurso del encargo, el profesional ejerciente acordará unos términos del encargo modificados con la parte contratante, los cuales reflejen los procedimientos modificados. (Ref: Apartado A43)

Encargos de procedimientos acordados recurrentes

26. En los encargos de procedimientos acordados recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las circunstancias, incluidos los cambios en los aspectos tenidos en cuenta en la

aceptación del encargo, requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la parte contratante los términos existentes del encargo. (Ref: Apartado A44)

Aplicación de los procedimientos acordados

27. El profesional ejerciente aplicará los procedimientos tal como se acordaron en los términos del encargo.

28. El profesional ejerciente considerará si solicitar manifestaciones escritas. (Ref: Apartado A45)

Utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente

29. Si el profesional ejerciente utiliza el trabajo de un experto del profesional ejerciente, este: (Ref: Apartados A46–A47, A50)

    (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto del profesional ejerciente;

    (b) acordará con el experto del profesional ejerciente la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto; (Ref: Apartados A48–A49)

    (c) determinará si la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo realizado por el experto del profesional ejerciente es congruente con el trabajo acordado con el experto; y

    (d) determinará si, teniendo en cuenta el trabajo realizado por el experto del profesional ejerciente, los hallazgos describen de un modo adecuado los resultados del trabajo realizado.

El informe de procedimientos acordados

30. El informe de procedimientos acordados será un informe escrito e incluirá: (Ref: Apartado A51)

    (a) un título que indique claramente que se trata de un informe de procedimientos acordados;

    (b) un destinatario según lo establecido en los términos del encargo;

    (c) identificación de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos en cuestión; (Ref: Apartado A52)

    (d) identificación de los fines del informe de procedimientos acordados y una declaración de que el informe de procedimientos acordados puede no ser adecuado para otros fines; (Ref: Apartados A53–A54)

    (e) una descripción del encargo de procedimientos acordados declarando que:

        (i) un encargo de procedimientos acordados implica la aplicación por el profesional ejerciente de los procedimientos acordados con la parte contratante (y, en su caso, con otras partes) e informar de los hallazgos; (Ref: Apartado A10)

        (ii) los hallazgos son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados; y

        (iii) el reconocimiento por la parte contratante (y, en su caso, por otras partes) de que los procedimientos acordados son adecuados para los fines del encargo; (Ref: Apartado A10)

    (f) en su caso, la parte responsable identificada por la parte contratante y una declaración de que la parte responsable lo es de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados;

    (g) una declaración de que el encargo se ha realizado de conformidad con la NISR 4400 (Revisada);

(h) una declaración de que el profesional ejerciente no hace ninguna manifestación acerca de lo adecuado de los procedimientos acordados;

(i) una declaración de que un encargo de procedimientos acordados no es un encargo de aseguramiento y, en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión o una conclusión de aseguramiento;

(j) una declaración de que, si el profesional ejerciente hubiera aplicado procedimientos adicionales, hubieran podido llegar a su conocimiento otras cuestiones sobre las que se habría informado;

(k) una declaración de que el profesional ejerciente cumple los requerimientos de ética del Código de ética del IESBA o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes;

(l) con relación a la independencia:

(i) si al profesional ejerciente no se le exige ser independiente y no ha acordado de otro modo cumplir los requerimientos de independencia en los términos del encargo, una declaración de que, a efectos del encargo, no existen requerimientos de independencia que el profesional ejerciente esté obligado a cumplir; o

(ii) si al profesional ejerciente se le exige ser independiente o ha acordado cumplir requerimientos de independencia en los términos del encargo, una declaración de que el profesional ejerciente ha cumplido los requerimientos de independencia aplicables. La declaración identificará los requerimientos de independencia aplicables;

(m) Una declaración de que la firma de la que es miembro el profesional ejerciente aplica la NICC 1 u otros requerimientos o disposiciones legales o reglamentarias que son al menos igual de exigentes que la NICC 1. Si el profesional ejerciente no es un profesional de la contabilidad, la declaración identificará los requerimientos profesionales o los requerimientos de disposiciones legales o reglamentarias aplicados, que son al menos igual de exigentes que la NICC 1.

(n) una descripción de los procedimientos aplicados detallando la naturaleza y extensión y, en su caso, el momento de realización de cada uno de los procedimientos acordados en los términos del encargo; (Ref: Apartados A55–A57)

(o) los hallazgos de cada procedimiento aplicado, incluyendo detalles de las excepciones encontradas; (Ref: Apartados A55–A56)

(p) la firma del profesional ejerciente;

(q) la fecha del informe de procedimientos acordados; y

(r) la localidad de la jurisdicción en la que ejerce el profesional ejerciente.

31. Si el profesional ejerciente se refiere al trabajo realizado por un experto del profesional ejerciente en el informe de procedimientos acordados, la redacción del informe no dará a entender que la participación de un experto reduce la responsabilidad del profesional ejerciente sobre la aplicación de los procedimientos ni sobre los hallazgos de los que se informa. (Ref: Apartado A58)

32. Si el profesional ejerciente proporciona un resumen de los hallazgos en el informe de procedimientos acordados, además de la descripción requerida en el apartado 30(o):

(a) el resumen de los hallazgos estará escrito de manera objetiva, en términos claros, que no induzcan a error y que no estén sujetos a diferentes interpretaciones; y

(b) el informe de procedimientos acordados incluirá una declaración indicando que la lectura del resumen no sustituye a la lectura del informe completo.

33. El profesional ejerciente pondrá como fecha del informe de procedimientos acordados una que no sea anterior a la fecha en la que el profesional ejerciente completó los procedimientos y determinó los hallazgos de conformidad con esta NISR.

Realización de un encargo de procedimientos acordados junto con otro encargo

34. El informe de procedimientos acordados se distinguirá claramente de informes relativos a otros encargos. (Ref: Apartado A59)

Documentación

35. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo: (Ref: Apartado A60)

    (a) Los términos por escrito del encargo y, en su caso, la conformidad de la parte contratante en cuanto a las modificaciones a los procedimientos;

    (b) La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos acordados aplicados; y

    (c) Los hallazgos resultantes de los procedimientos acordados aplicados.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NISR (Ref: Apartado 2)

A1. La referencia a «materias objeto de análisis» en esta NISR incluye todo aquello sobre lo que se aplican los procedimientos acordados, lo que incluye información, documentos, mediciones o cumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias, según sea aplicable.

A2. Algunos ejemplos de materias objeto de análisis financieras o no financieras sobre las que se puede realizar un encargo de procedimientos acordados incluyen:

- Materias objeto de análisis financieras relacionadas con:
  - Los estados financieros de la entidad o tipos específicos de transacciones, saldos contables o información a revelar de los estados financieros.
  - La elegibilidad de los gastos que se reclaman de un programa de financiación.
  - Ingresos por determinados derechos, rentas o cuotas de franquicia basadas en un porcentaje de los ingresos.
  - Ratios de capitalización para las autoridades reguladoras.
- Materias objeto de análisis no financieras relacionadas con:
  - El número de pasajeros declarados a una autoridad de aviación civil.
  - La observación de la destrucción de productos falsos o defectuosos declarada a una autoridad reguladora.
  - Procesos de generación de datos para sorteos de lotería declarados a una autoridad reguladora.
  - Volumen de emisiones de gases de efecto invernadero declarada a una autoridad reguladora.

La lista anterior no es exhaustiva. Pueden surgir materias objeto de análisis adicionales a medida que la demanda externa de información evoluciona.

Relación con la NICC 1 (Ref: Apartado 3)

A3. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de procedimientos acordados. Esas

responsabilidades tienen como finalidad establecer:

- el sistema de control de calidad de la firma y
- las correspondientes políticas de la firma diseñadas para alcanzar el objetivo del sistema de control de calidad y sus procedimientos para implementar y hacer el seguimiento del cumplimiento de las políticas.

A4. 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[2].

A5. Una jurisdicción que no haya adoptado la NICC 1 en relación con los encargos de procedimientos acordados puede establecer requerimientos de control de calidad en firmas que realizan este tipo de encargos. Las disposiciones de esta NISR relativas al control de calidad de los encargos parten de la premisa de que los requerimientos de control de calidad adoptados son por lo menos igual de exigentes que los de la NICC 1. Esto se logra cuando esos requerimientos imponen obligaciones a la firma de alcanzar los objetivos de los requerimientos de la NICC 1, incluida la obligación de establecer un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que tratan cada uno de los elementos siguientes:

- responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma;
- requerimientos de ética aplicables;
- aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;
- recursos humanos;
- realización del encargo y
- seguimiento.

A6. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma, los equipos de los encargos son responsables de implementar los procedimientos de control de calidad aplicables al encargo.

A7. 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 u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:

- La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.
- El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.
- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de procedimientos acordados, el socio del encargo puede tener en cuenta las medidas tomadas por la firma para rectificar dicha situación que el socio del encargo considera que son suficientes en el contexto de ese encargo de de procedimientos acordados.

---

[2] NICC 1, apartado 11

A8. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de procedimientos acordados no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o que el informe de procedimientos acordados no era adecuado.

Fecha de entrada en vigor (Ref: Apartado 11)

A9. Para periodos del encargo de varios años, los profesionales ejercientes pueden querer actualizar los términos para adaptar los encargos de procedimientos acordados a esta NISR en la fecha de entrada en vigor o después de esta.

Definiciones

La parte contratante y otros usuarios a quienes se destina el informe (Ref: Apartados 13(a), 13(b), 13(d), 13(g), 24(f)(i), 24(g), 30(e)(i), 30(e)(iii))

A10. En algunas circunstancias, los procedimientos se pueden acordar con usuarios a quienes se destina el informe además de con la parte contratante. Los usuarios a quienes se destina el informe distintos de la parte contratante pueden también confirmar que los procedimientos son adecuados.

A11. La parte contratante puede ser, bajo otras circunstancias, la parte responsable, un regulador u otro usuario a quien se destina el informe. Las referencias a «la parte contratante» incluidas en esta NISR incluyen también varias partes contratantes, de ser el caso.

Hallazgos (Ref: Apartado 13(f))

A12. Los hallazgos se pueden verificar de manera objetiva, lo que significa que se espera que distintos profesionales ejercientes que aplican los mismos procedimientos lleguen a resultados equivalentes. Los hallazgos excluyen la expresión de una opinión o conclusión, así como de cualquier recomendación que el profesional ejerciente pueda hacer.

A13. Los profesionales ejercientes pueden utilizar las expresiones «hallazgos obtenidos» en lugar de «hallazgos», por ejemplo, cuando el profesional ejerciente tiene reservas acerca de que el término «hallazgos» pueda ser malinterpretado. Ello puede darse en jurisdicciones o lenguas en las que el término «hallazgo» pueda incluir resultados que no son los obtenidos.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 17)

Objetividad e independencia

A14. Se requiere que el profesional ejerciente cumpla los requerimientos de ética aplicables cuando realiza un encargo de procedimientos acordados. Los requerimientos de ética aplicables normalmente comprenden el Código de ética del IESBA junto con los requerimientos nacionales que sean más restrictivos. El Código de ética del IESBA exige a los profesionales ejercientes cumplir los principios fundamentales que incluyen el de objetividad, el cual le requiere no comprometer su juicio profesional o empresarial a causa de prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros. En consecuencia, los requerimientos de ética a los que el profesional ejerciente está sujeto exigirían al profesional ejerciente, como mínimo, ser objetivo al realizar un encargo de procedimientos acordados.

A15. El Código de ética del IESBA no incluye requerimientos de independencia para los encargos de procedimientos acordados. Sin embargo, los códigos de ética nacionales, las disposiciones legales o reglamentarias o las condiciones establecidas en un contrato, programa o acuerdo relacionadas con la materia objeto de análisis del encargo de procedimientos acordados pueden especificar requerimientos de independencia.

Incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias[3]

A16. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden:

(a) Requerir que el profesional ejerciente informe a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

(b) Establecer responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias[4].

A17. 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, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el profesional ejerciente informe;

(b) el profesional ejerciente 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; o

(c) las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el profesional ejerciente informe.

A18. No se espera que el profesional ejerciente tenga un conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias más allá del necesario para poder realizar el encargo de procedimientos acordados. Sin embargo, en cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables se puede esperar que el profesional ejerciente aplique sus conocimientos, juicio profesional y su especialización para responder a los incumplimientos o a la existencia de indicios de incumplimiento. El que un acto constituya un incumplimiento real es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado.

A19. En algunas circunstancias, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al profesional ejerciente 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 profesional ejerciente. En otros casos, informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento no se consideraría un incumplimiento del deber de confidencialidad según los requerimientos de ética aplicables[5].

A20. El profesional ejerciente puede considerar consultar internamente (por ejemplo, dentro de la firma o a una firma de la red), obtener asesoramiento jurídico para comprender las implicaciones legales o profesionales de una determinada forma de proceder o consultar, de manera confidencial, con un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad)[6].

Juicio profesional (Ref: Apartado 18)

A21. Se ejerce el juicio profesional para aplicar los requerimientos de esta NISR y los requerimientos de ética aplicables, y al tomar decisiones informadas acerca de formas de proceder durante todo encargo de procedimientos acordados, según corresponda.

A22. Al aceptar, realizar e informar sobre un encargo de procedimientos acordados se ha de

---

[3] Los requerimientos de ética aplicables pueden indicar que el incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias incluye el fraude. Véase, por ejemplo, el apartado 360.5 A2 del Código de ética del IESBA.

[4] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.36 a 360.36A3 del Código de ética del IESBA.

[5] Véanse, por ejemplo, los apartados R114.1, 114,1 A1 y R360.37 del Código de ética del IESBA.

[6] Véase, por ejemplo, el apartado 360.39 A1 del Código de ética del IESBA.

aplicar el juicio profesional, por ejemplo:

- En la aceptación del encargo
- En la discusión y acuerdo con la parte contratante (y, en su caso, con otras partes) sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar (teniendo en cuenta los fines del encargo).
- En la determinación de si las condiciones de aceptación y continuidad del encargo se cumplen.
- En la determinación de los recursos necesarios para aplicar los procedimientos acordados en los términos del encargo, incluida la necesidad de contratar expertos externos del profesional ejerciente.
- En la determinación de las actuaciones adecuadas si llegan a conocimiento del profesional ejerciente hechos o circunstancias que sugieren que los procedimientos que se ha solicitado aplicar al profesional ejerciente no son adecuados para los fines del el encargo de procedimientos acordados.
- En la realización del encargo
- En la determinación de las actuaciones adecuadas o respuestas si, durante la realización del encargo, llegan a conocimiento del profesional ejerciente:
    - Cuestiones que podrían ser indicativas de fraude o de un caso de incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias.
    - Otras cuestiones que podrían generar dudas sobre la integridad de la información relevante para el encargo de procedimientos acordados o que indiquen que la información puede inducir a error.
    - Procedimientos que no se pueden aplicar tal como se acordaron.
- En el informe sobre el encargo
- En la descripción de los hallazgos de manera objetiva y con el suficiente detalle, incluso cuando se han encontrado excepciones.

A23. Algunos motivos que limitan la necesidad del profesional ejerciente de aplicar el juicio profesional cuando realiza un encargo de procedimientos acordados incluyen:

- Un encargo de procedimientos acordados que implica aplicar procedimientos que se han acordado con la parte contratante, habiendo reconocido esta última que los procedimientos aplicados son adecuados para los fines del encargo.
- Los procedimientos acordados y los hallazgos resultantes de aplicar dichos procedimientos se pueden describir de manera objetiva, en términos claros, que no inducen a error y no están sujetos a diferentes interpretaciones.
- Los hallazgos se pueden verificar de manera objetiva, lo que significa que se espera que distintos profesionales ejercientes que aplican los mismos procedimientos lleguen a resultados equivalentes.

Control de calidad del encargo (Ref: Apartados 19-20)

A24. La actuación del socio del encargo así como los mensajes adecuados a otros miembros del equipo del encargo, al responsabilizarse de la calidad global de cada encargo, enfatizan la importancia que tiene para alcanzar la calidad del encargo:

(a) realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

(b) cumplir las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma y

(c) emitir el informe del profesional ejerciente relativo al encargo de conformidad con esta

NISR.

A25. En la NICC 1 se requiere que la firma 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. La información relativa a la integridad de los principales propietarios, de miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad puede facilitar al socio del encargo la determinación de si es adecuada la aceptación o continuidad de relaciones con clientes y de encargos de procedimientos acordados. Si el socio del encargo tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que puede verse afectada la adecuada realización del encargo, puede que no sea apropiado aceptarlo.

A26. La NICC 1 determina las responsabilidades de la firma 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. Esta NISR establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo.

A27. Si el profesional ejerciente no puede cumplir el requerimiento del apartado 20, puede ser adecuado que este acuerde con la parte contratante limitar el alcance del encargo de procedimientos acordados a aquellos sobre los cuales el profesional ejerciente se pueda responsabilizar. La parte contratante puede, al margen, contratar a un experto para aplicar los otros procedimientos.

Aceptación y continuidad del encargo (Ref: Apartados 21-23)

A28. Al obtener un conocimiento de los fines del encargo de procedimientos acordados, pueden llegar a conocimiento del profesional ejerciente indicios de que los procedimientos que se le han solicitado aplicar no son adecuados a su finalidad. Por ejemplo, el profesional ejerciente puede tener conocimiento de hechos o circunstancias indicativas de que:

- Los procedimientos se seleccionan con intención de sesgar la toma de decisiones de los usuarios a quienes se destina el informe.
- La materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos no es fiable.
- Un encargo de aseguramiento o un servicio de asesoría podría servir mejor a las necesidades de la parte contratante o de los usuarios a quienes se destina el informe.

A29. Algunas otras actuaciones que pueden satisfacer al profesional ejerciente con respecto a que se cumplen las condiciones de los apartados 21 y 22 son:

- Comparar los procedimientos a aplicar con los requerimientos establecidos, por ejemplo, en una disposición legal o reglamentaria o en un contrato (a veces conocidos como «términos de referencia»), según corresponda.
- Solicitar a la parte contratante que:
  - Distribuya al usuario o usuarios a quienes se destina el informe una copia de los procedimientos y de la forma y contenido previstos del informe de procedimientos acordados tal y como se establece en los términos del encargo.
  - Obtenga confirmación del usuario o usuarios a quienes se destina el informe de los procedimientos a aplicar.
  - Discuta los procedimientos a aplicar con los representantes adecuados del usuario o usuarios a quienes se destina el informe.
- Lea la correspondencia entre la parte contratante y otros usuario o usuarios a quienes se destina el informe, si la parte contratante no es el único usuario a quien se destina el informe.

A30. Si las condiciones de los apartados 21 y 22 no se cumplen, es poco probable que un

encargo de procedimientos acordados pueda satisfacer las necesidades de la parte contratante o de los usuarios a quienes se destina el informe. En tales circunstancias, el profesional ejerciente puede sugerir que otros servicios, como un encargo de aseguramiento, pueden ser más adecuados.

A31. Todas las condiciones de los apartados 21 y 22 son aplicables también a los procedimientos que se hayan añadido o modificado en el transcurso del encargo.

Descripción de los procedimientos acordados y de los hallazgos (Ref: Apartado 22(c))

A32. Los procedimientos a aplicar en el transcurso del encargo de procedimientos acordados pueden ser prescritos por disposiciones legales o reglamentarias. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias pueden también prescribir la manera en que los procedimientos o los hallazgos se deben describir en el informe de procedimientos acordados. Tal y como se establece en el apartado 22(c), una condición para aceptar un encargo de procedimientos acordados es que el profesional ejerciente haya determinado que los procedimientos acordados y los hallazgos se pueden describir de manera objetiva, en términos claros, que no inducen a error y no están sujetos a diferentes interpretaciones.

A33. Los procedimientos acordados se describen de manera objetiva, en términos claros, que no inducen a error y no están sujetos a diferentes interpretaciones. Ello significa que están descritos con un grado de detalle suficiente que permite que un usuario a quien se destina el informe comprenda la naturaleza, y en su caso, el momento de realización de los procedimientos aplicados. Es importante reconocer que cualquier término podría potencialmente utilizarse de forma poco clara o que induzca a error, dependiendo del contexto o de la ausencia de este. Asumiendo que los términos son adecuados al contexto en que se utilizan, algunos ejemplos de descripciones sobre actuaciones que pueden ser aceptables incluyen:

- Confirmar.
- Comparar.
- Acordar.
- Rastrear.
- Inspeccionar.
- Indagar.
- Recalcular.
- Observar.

A34. Algunos términos que podrían ser poco claros, inducir a error o estar sujetos a diferentes interpretaciones en función del contexto en el que se utilizan, pueden incluir, por ejemplo:

- Términos asociados con el aseguramiento en las Normas del IAASB, como «presenta fielmente» o «expresan la imagen fiel», «auditoría», «revisión», «aseguramiento o grado de seguridad», «opinión» o «conclusión».
- Términos que implican la expresión de una opinión o conclusión de aseguramiento, como «certificamos», «verificamos», «hemos comprobado» o «nos aseguramos» con relación a los hallazgos.
- Frases poco claras o vagas como, por ejemplo, «obtuvimos todas las explicaciones y aplicamos dichos procedimientos en la medida que consideramos necesario».
- Términos que están sujetos a diferentes interpretaciones como «material» o «significativo».
- Descripciones poco precisas de procedimientos, tales como, «discutir», «evaluar»,

«comprobar», «analizar» o «examinar» sin especificar la naturaleza y extensión y, en su caso, el momento de realización de los procedimientos a aplicar. Por ejemplo, utilizar la palabra «discutir» puede ser poco preciso sin especificar con quién se mantiene la discusión o las cuestiones concretas planteadas.

- Términos que sugieren que los hallazgos no reflejan resultados obtenidos, tales como, «en nuestra opinión», «desde nuestro punto de vista» o «adoptamos la posición».

A35. Por ejemplo, un procedimiento como «revisar las asignaciones de costes para determinar si son razonables» es poco probable que cumpla la condición de utilizar términos claros, que no inducen a error y no están sujetos a diferentes interpretaciones porque:

- El término «revisión» puede interpretarse erróneamente por algunos usuarios como que significa que la asignación de costes fue el sujeto de un el encargo de seguridad limitada aunque no se prevea tal grado de seguridad.
- El término «razonable» está sujeto a diferentes interpretaciones acerca de qué significa «razonable».

A36. En aquellas circunstancias en que las disposiciones legales o reglamentarias especifican o describen un procedimiento en términos poco claros, que inducen a error o están sujetos a diferentes interpretaciones, el profesional ejerciente puede cumplir la condición del apartado 22(c), por ejemplo, solicitando a la parte contratante que:

- Modifique el procedimiento o su descripción de forma que deje de ser poco claro, que induzca a error o esté sujeto a diferentes interpretaciones.
- Si un término poco claro, que induce a error o está sujeto a diferentes interpretaciones no se puede modificar, por ejemplo, por las disposiciones legales o reglamentarias, incluir una definición en el informe de procedimientos acordados.

Cumplimiento de los requerimientos de independencia (Ref: Apartados 22(e), 24(e))

A37. El apartado 22(e) es de aplicación cuando se exige al profesional ejerciente cumplir los requerimientos de independencia por razones como las expuestas en el apartado A15. El apartado 22(e) también es de aplicación cuando el profesional ejerciente acuerda con la parte contratante en los términos del encargo cumplir requerimientos de independencia. Por ejemplo, inicialmente, el profesional ejerciente puede haber determinado que los requerimientos de ética aplicables, las disposiciones legales o reglamentarias u otras razones no le exigen cumplir los requerimientos de independencia. Sin embargo, cuando considera la aceptación y continuidad o cuando acuerda los términos del encargo, el conocimiento del profesional ejerciente de las siguientes cuestiones puede ser indicativo de que es adecuada una discusión sobre si el cumplimiento de ciertos requerimientos de independencia identificados es adecuado para los fines del encargo de procedimientos acordados.

- los fines del encargo de procedimientos acordados;
- la identidad de la parte contratante, otros usuarios a quienes se destina el informe y la parte responsable (si es distinta a la parte contratante);
- la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos a aplicar u
- otros encargos que el profesional ejerciente está realizando o ha realizado para la parte contratante, otros usuarios a quienes se destina el informe o para la parte responsable (si es distinta a la parte contratante).

A38. El profesional ejerciente puede ser el auditor de los estados financieros de la parte contratante (o de la parte responsable si es distinta a la parte contratante). En tal circunstancia, si al profesional ejerciente también se le ha contratado para realizar un encargo de procedimientos acordados, los usuarios a quienes se destina el informe de procedimientos acordados pueden asumir que el profesional ejerciente es independiente a

efectos del encargo de procedimientos acordados. Por lo tanto, el profesional ejerciente puede acordar con la parte contratante que el cumplimiento por el profesional ejerciente de los requerimientos de independencia aplicables a las auditorías de estados financieros es adecuado para los fines del encargo de procedimientos acordados. En tal caso, se incluye en los términos del encargo una declaración de que se requiere al profesional ejerciente cumplir dichos requerimientos de conformidad con el apartado 24(e).

Acuerdo de los términos del encargo (Ref: Apartados 24-25)

A39. Cuando sea pertinente, se pueden incluir cuestiones adicionales en la carta de encargo, por ejemplo:

- Acuerdos relativos a la participación de un experto del profesional ejerciente en algunos aspectos del encargo de procedimientos acordados.
- Restricciones a la utilización o distribución del informe de procedimientos acordados.

A40. En el Anexo 1 se incluye un ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados.

A41. El profesional ejerciente puede acordar con la parte contratante que los procedimientos a aplicar incluirán límites cuantitativos para determinar las excepciones. En ese caso, dichos límites cuantitativos se incluyen en la descripción de los procedimientos en los términos del encargo.

A42. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias: pueden prescribir únicamente la naturaleza de los procedimientos a aplicar. En tales circunstancias, de conformidad con el apartado 24(f), el profesional ejerciente acuerda el momento y extensión de los procedimientos a aplicar con la parte contratante, de forma que esta tenga una base para confirmar que los procedimientos a aplicar son adecuados a los fines del encargo.

A43. En algunas circunstancias, acordar los términos del encargo y realizar el encargo de procedimientos acordados tiene lugar de forma lineal y discontinua. En otras, acordar los términos del encargo y realizar el encargo de procedimientos acordados es un proceso iterativo, con cambios al acuerdo sobre los procedimientos a medida que el encargo progresa en respuesta a nueva información que sale a la luz. Si los procedimientos acordados previamente deben modificarse, el apartado 25 requiere que el profesional ejerciente acuerde los términos del encargo modificados con la parte contratante. Los términos del encargo modificados pueden, por ejemplo, adoptar la forma de una carta de encargo actualizada, un apéndice a la carta de encargo actual u otra forma de confirmación escrita.

Encargos recurrentes (Ref: Apartado 26)

A44. El profesional ejerciente puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para un encargo recurrente. Sin embargo, los siguientes factores pueden indicar que resulta adecuado revisar los términos del encargo de procedimientos acordados o recordar a la parte contratante los términos vigentes:

- Cualquier indicación de que la parte contratante malinterpreta los fines del encargo de procedimientos acordados o la naturaleza, momento de realización o extensión de los procedimientos acordados.
- Cualquier término del encargo revisado o especial, incluido cualquier cambio en los procedimientos previamente acordados.
- Un cambio en los requerimientos legales, reglamentarios o contractuales que afectan al encargo.
- Un cambio en la dirección o en los responsables del gobierno de la parte contratante.

Aplicación de los procedimientos acordados (Ref: Apartado 28)

A45. En algunas circunstancias, el profesional ejerciente puede decidir solicitar manifestaciones escritas, por ejemplo:

- Si los procedimientos acordados implican indagaciones, el profesional ejerciente puede pedir manifestaciones escritas acerca de las respuestas que se han proporcionado verbalmente.
- Si la parte contratante no es la parte responsable, el profesional ejerciente puede acordar con la parte contratante incluir, como procedimiento acordado, la solicitud de manifestaciones escritas de la parte responsable.

Utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 29)

A46. La utilización del trabajo de un experto del profesional ejerciente puede implicar la utilización de un experto para ayudar al profesional ejerciente para:

- Discutir con la parte contratante los procedimientos acordados a aplicar. Por ejemplo, un abogado puede proporcionar al profesional ejerciente sugerencias sobre el diseño de un procedimiento para tratar los aspectos legales de un contrato o
- realizar uno o varios de los procedimientos acordados. Por ejemplo, un químico puede realizar uno de los procedimientos acordados como el determinar los niveles de toxinas en una muestra de grano.

A47. Un experto del profesional ejerciente puede ser un experto externo contratado por el profesional ejerciente o un experto interno que es parte de la firma y que, en consecuencia, está sujeto a su sistema de control de calidad. El profesional ejerciente puede 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. El grado de confianza variará en función de las circunstancias, y puede afectar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del profesional ejerciente relativos a cuestiones como las siguientes:

- Competencia y capacidad, a través de programas de selección y de formación de personal.
- La evaluación por el profesional ejerciente de lo adecuado del trabajo del experto del profesional ejerciente.
- Acuerdo con el experto del profesional ejerciente.

Dicha confianza no reduce la responsabilidad que tiene el profesional ejerciente de cumplir los requerimientos de esta NISR.

A48. Si el experto del profesional ejerciente está aplicando uno o varios de los procedimientos acordados, el acuerdo que requiere el apartado 29(b) sobre la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo de dicho experto incluye la naturaleza, momento de realización y extensión del procedimiento o procedimientos a realizar por el experto del profesional ejerciente. Además de las cuestiones requeridas por el apartado 29(b), puede resultar adecuado para el acuerdo del profesional ejerciente con el experto del profesional ejerciente incluir también cuestiones como las siguientes:

(a) las funciones y responsabilidades respectivas del profesional ejerciente y del experto;

(b) la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre el profesional ejerciente y el experto, así como la estructura de cualquier informe que deba proporcionar el experto; y

(c) la necesidad de que el experto del profesional ejerciente cumpla los requerimientos de confidencialidad.

A49. Las cuestiones señaladas en el apartado A47 pueden afectar el grado de detalle y formalidad del acuerdo entre el profesional ejerciente y el experto del profesional ejerciente, incluida la conveniencia de que el acuerdo sea o no escrito. El acuerdo entre el profesional

ejerciente y el experto externo del profesional ejerciente a menudo adopta la forma de una carta de encargo.

A50. Cuando se va a utilizar el trabajo de un experto del profesional ejerciente, puede resultar adecuado aplicar algunos de los procedimientos requeridos en el apartado 29 en la etapa de aceptación o continuidad del encargo.

El informe de procedimientos acordados (Ref: Apartados 30-33)

A51. El anexo 2 contiene ejemplos de informes de procedimientos acordados.

Materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados (Ref: Apartado 30(c))

A52. De ser aplicable, para evitar malentendidos, el profesional ejerciente puede querer aclarar que el informe de procedimientos acordados no se extiende a información más allá de las materias objeto de análisis sobre las que se aplican los procedimientos. Por ejemplo, si el profesional ejerciente fue contratado para aplicar procedimientos acordados sobre las cuentas a cobrar y existencias, el profesional ejerciente puede querer incluir una declaración de que el informe de procedimientos acordados se refiere únicamente a esas cuentas y no se extiende a los estados financieros de la entidad en su conjunto.

Fines del informe de procedimientos acordados (Ref: Apartado 30(d))

A53. Además de la declaración requerida por el apartado 30(d), el profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que el informe de procedimientos acordados está destinado únicamente a la parte contratante y a los usuarios a quienes se destina el informe. Dependiendo de las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción concreta, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de procedimientos acordados. En algunas jurisdicciones es posible que se restrinja la utilización del informe de procedimientos acordados, pero no su distribución. En otras jurisdicciones es posible que se restrinja la distribución del informe de procedimientos acordados, pero no su utilización.

A54. Algunos de los factores que el profesional ejerciente puede considerar para decidir si restringir la distribución o utilización del informe de procedimientos acordados (si está permitido hacerlo) incluyen, por ejemplo:

- Existe un elevado riesgo de que usuarios distintos de los usuarios a quienes se destina el informe malinterpreten los fines del encargo de procedimientos acordados o interpreten los hallazgos erróneamente.
- Los procedimientos acordados están diseñados solo para su utilización por usuarios internos, tales como la dirección y los responsables del gobierno de la entidad de la parte contratante.
- Los procedimientos acordados o los hallazgos incluyen información confidencial.

Procedimientos acordados y hallazgos (Ref: Apartado 30(n)–30(o))

A55. Si el profesional ejerciente no puede describir los procedimientos acordados o los hallazgos sin incluir información confidencial o sensible, el profesional ejerciente puede considerar:

- consultar internamente (por ejemplo, en la firma o en la red de la firma);
- consultar externamente (por ejemplo, al organismo profesional pertinente o a otro profesional ejerciente) u
- obtener asesoramiento legal,

para comprender las implicaciones profesionales o legales de cualquier proceder particular.

A56. Pueden existir circunstancias en que el hecho de que procedimientos acordados anteriores

no se hayan aplicado o que se hayan modificado sea importante para la consideración por los usuarios a quienes se destina el informe de los procedimientos acordados y los hallazgos. Por ejemplo, ello puede darse cuando los procedimientos se establecen en una disposición legal o reglamentaria. En tales circunstancias, el profesional ejerciente puede identificar en el informe de procedimientos acordados aquellos que estaban en los términos del encargo originales y que no han podido ser aplicados o han sido modificados y las causas para ello.

A57. El profesional ejerciente puede referirse a la fecha en que los procedimientos fueron acordados en los términos del encargo.

Referencia al experto del profesional ejerciente (Ref: Apartado 31)

A58. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias: pueden requerir una referencia en el informe de procedimientos acordados a un experto del profesional ejerciente que ha aplicado cualquiera de los procedimientos acordados. Por ejemplo, dicha referencia se puede requerir con fines de transparencia en el sector público. El profesional ejerciente puede también considerar que es adecuado en otras circunstancias, por ejemplo, al referirse al experto del profesional ejerciente al describir los procedimientos acordados. No obstante, el profesional ejerciente tiene la responsabilidad única de los hallazgos incluidos en el informe de procedimientos acordados y esa responsabilidad no se ve reducida por la utilización del experto del profesional ejerciente. Es importante, en consecuencia, que si el informe de procedimientos acordados se refiere al trabajo del experto del profesional ejerciente, el informe no dé a entender que la referencia a dicho experto reduce la responsabilidad del profesional ejerciente.

Realización de un encargo de procedimientos acordados junto con otro encargo (Ref: Apartado 34)

A59. A un profesional ejerciente se le puede pedir realizar otros encargos junto con el encargo de procedimientos acordados, tal como dar recomendaciones que tienen su origen en el encargo de procedimientos acordados. Dichas solicitudes pueden adoptar la forma de solicitud al profesional ejerciente de aplicar procedimientos acordados y realizar recomendaciones, y los términos de los diversos encargos se pueden establecer en una única carta de encargo. Para evitar malentendidos, el apartado 34 requiere que el informe de procedimientos acordados se distinga claramente de los informes de otros encargos. Por ejemplo, las recomendaciones pueden:

- proporcionarse en un documento separado del informe de procedimientos acordados o
- incluirse en un documento que contiene tanto el informe de procedimientos acordados como las recomendaciones pero en el que las recomendaciones están claramente diferenciadas del informe de procedimientos acordados, por ejemplo, incluyendo el informe de procedimientos acordados y las recomendaciones en secciones separadas del documento.

Documentación (Ref: Apartado 35)

A60. La documentación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos acordados aplicados puede incluir un registro de, por ejemplo:

- Las características identificativas de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos en cuestión. Las características identificativas variarán dependiendo de la naturaleza del procedimiento acordado y de la materia o materias objeto de análisis sobre la que se aplica el procedimiento acordado. Por ejemplo:
    - En un procedimiento sobre órdenes de compra, un profesional ejerciente puede identificar los documentos seleccionados por sus fechas y números de orden de compra únicos.

- En un procedimiento que requiere la selección de la totalidad de los elementos de una población que excedan un determinado importe, el profesional ejerciente puede registrar el alcance del procedimiento e identificar la población (por ejemplo, todas las entradas en el diario de un importe superior a uno específico, para un periodo de tiempo concreto; todas las hojas de tiempo para horas registradas en un determinado número de meses o cada décimo elemento de una lista específica).
- Para aquellos procedimientos que requieran indagaciones ante personal específico, el profesional ejerciente puede registrar las fechas de las indagaciones, los nombres y puestos de trabajo del personal y las indagaciones realizadas.
- Para un procedimiento de observación, el profesional ejerciente puede registrar el proceso o cuestión que se observa, las personas relevantes, sus respectivas responsabilidades y dónde y cuándo se llevó a cabo la observación.

- Quién aplicó los procedimientos acordados y la fecha en que se aplicaron.
- La persona que revisó los procedimientos acordados aplicados y la fecha y alcance de dicha revisión.

Anexo 1

(Ref: Apartado A40)

Ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados

A continuación se muestra un ejemplo de carta de encargo para un encargo de procedimientos acordados que ilustra los requerimientos aplicables y la orientación contenidos en esta NISR. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que únicamente pretende ser una orientación que se puede utilizar junto con las consideraciones recogidas en esta NISR. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares de los encargos de procedimientos acordados concretos. Está diseñada con referencia a un encargo de procedimientos acordados para un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a encargos recurrentes como se describe en esta NISR. Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

A [Parte contratante]

Ha solicitado que realicemos un encargo de procedimientos acordados sobre la compra de los productos [xyz]. Esta carta tiene por objeto confirmarles nuestro conocimiento de los términos y objetivos de nuestro encargo, así como de la naturaleza y limitaciones de los servicios que nos disponemos a prestarles. Nuestro encargo se realizará de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4400 (Revisada) *Encargos de procedimientos acordados.* Para la realización del encargo de procedimientos acordados cumpliremos los [describir los requerimientos de ética aplicables] los cuales no nos exigen ser independientes.

Un encargo de procedimientos acordados realizado de conformidad con la NISR 4400 (Revisada) implica que apliquemos los procedimientos que hemos acordado con usted y que comuniquemos los hallazgos en el informe de procedimientos acordados. Los hallazgos son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados. Usted [y, en su caso, otras partes] confirman que los procedimientos acordados son adecuados para los fines del encargo. No nos manifestamos acerca de lo adecuado de los procedimientos. Este encargo de procedimientos acordados se llevará a cabo sobre la base de que [Parte responsable] es responsable de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos. Además, este encargo de procedimientos acordados no es un encargo de aseguramiento. En consecuencia, no expresamos una opinión ni una conclusión de aseguramiento.

Los procedimientos que aplicaremos tienen como única finalidad ayudarle a determinar si las compras de productos [xyz] cumplen sus políticas de compra[1]. Por lo tanto, nuestro informe se dirigirá a usted y nuestro informe puede no ser adecuado para otros fines.

Hemos acordado realizar los procedimientos mencionados a continuación e informar sobre los hallazgos resultantes de nuestro trabajo:

- Obtener de la dirección de [Parte contratante] una lista de todos los contratos firmados entre [1 de enero de 20X1] y [31 de diciembre de 20X1] relativos a los productos [xyz] («lista») e identificar todos los contratos con un valor superior a 25.000$.
- Para cada contrato identificado en la lista con un valor superior a 25.000$, comparar el contrato con los registros de licitación y determinar si cada contrato fue objeto de licitación por al menos 3 contratistas de la «lista de contratistas precualificados» de la [Parte contratante].

[1] En este caso, la parte contratante es también el usuario a quien se destina el informe.

- Para cada contrato identificado en la lista con un valor superior a 25.000$, comparar el importe a pagar según el contrato firmado con el importe finalmente pagado al contratista por [Parte contratante] y determinar si el importe finalmente pagado es el mismo que el acordado en el contrato.

Los procedimientos se aplicarán entre [Fecha] y [Fecha].

Nuestro informe de procedimientos acordados

Como parte de nuestro encargo emitiremos un informe de procedimientos acordados y los hallazgos de los procedimientos aplicados [insertar una referencia adecuada a la forma y contenido esperados del informe de procedimientos acordados].

Por favor, firme y devuelva la copia adjunta de esta carta para indicar su conformidad y acuerdo con los acuerdos de nuestro encargo, incluidos los procedimientos específicos que hemos acordado que se aplicarán, y que son adecuados pala los fines del encargo.

[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso].

[Nombre de la firma]

Recibido y conforme en nombre de: [Nombre de la parte contratante]

[Firma]

[Nombre y cargo]

[Fecha]

Anexo 2

(Ref: Apartado A51)

Ejemplos de informes de procedimientos acordados

Ejemplo 1

A efectos de este ejemplo de informe de procedimientos acordados, se asumen las siguientes circunstancias:

- La parte contratante es el destinatario y el único usuario a quien se destina el informe. La parte contratante no es la parte responsable. Por ejemplo, el regulador es la parte contratante y usuario a quien se destina el informe, y la entidad supervisada por el regulador es la parte responsable.
  - No se encontraron excepciones.
  - El profesional ejerciente no contrató a un experto del profesional ejerciente para realizar alguno de los procedimientos acordados.
  - No se restringe la utilización ni distribución del informe.
  - No existen requerimientos de independencia que el profesional ejerciente deba cumplir.
  - Se ha acordado con la parte contratante un límite cuantitativo de 100$ para informar sobre excepciones.

INFORME DE PROCEDIMIENTOS ACORDADOS SOBRE LA COMPRA DE LOS PRODUCTOS [XYZ]

A [destinatario]

Fines de este informe de procedimientos acordados

Nuestro informe tiene como único fin ayudar a [Parte contratante] a determinar si sus compras de productos [xyz] cumplen sus políticas de compra y puede no ser adecuado para otros fines.

Responsabilidades de la parte contratante y de la parte responsable

[Parte contratante] ha confirmado que los procedimientos acordados son adecuados para los fines del encargo.

[Parte responsable], tal y como identifica la [parte contratante], es responsables de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados.

Responsabilidades del profesional ejerciente

Hemos realizado el encargo de procedimientos acordados de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4400 (Revisada), *Encargos de procedimientos acordados*. Un encargo de procedimientos acordados implica que apliquemos los procedimientos que se han acordado con [Parte contratante] y que informemos de los hallazgos, que son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados. No nos manifestamos acerca de lo adecuado de los procedimientos acordados.

Este encargo de procedimientos acordados no es un encargo de aseguramiento. En consecuencia, no expresamos una opinión ni una conclusión de aseguramiento.

Si hubiéramos aplicado procedimientos adicionales, hubieran podido llegar a nuestro conocimiento otras cuestiones sobre las que se habría informado.

Ética profesional y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de ética de [describir los requerimientos de ética aplicables]. Para los fines de este encargo, no existen requerimientos de ética que estemos obligados a cumplir.

Nuestra firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados* y, por lo tanto, mantiene un sistema de control de calidad exhaustivo que incluye políticas y procedimientos documentados sobre el cumplimiento de los requerimientos de ética, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Procedimientos y hallazgos

Hemos aplicado los procedimientos descritos más adelante que fueron acordados con [Parte contratante] sobre las compras de los productos [xyz].

	Procedimientos	**Hallazgos**
1	Obtener de la dirección de [Parte responsable] una lista de todos los contratos firmados entre [1 de enero de 20X1] y [31 de diciembre de 20X1] relativos a los productos [xyz] («lista») e identificar todos los contratos con un valor superior a 25.000$.	Hemos obtenido de la dirección una lista de todos los contratos relativos a los productos [xyz] firmados entre [1 de enero de 20X1] y [31 de diciembre de 20X1]. De los 125 contratos de la lista, hemos identificado 37 con un valor superior a 25.000$.
2	Para cada contrato identificado en la lista con un valor superior a 25.000$, comparar el contrato con los registros de licitación y determinar si fue objeto de licitación por al menos 3 contratistas de la «lista de contratistas precualificados» de la [Parte responsable].	Inspeccionamos los registros de licitaciones correspondientes a los 37 contratos con un valor superior a 25.000$. Encontramos que los 37 contratos fueron sujetos a licitación de al menos 3 contratistas de la «lista de contratistas precualificados» de la [Parte responsable].
3	Para cada contrato identificado en la lista con un valor superior a 25.000$, comparar el importe a pagar según el contrato firmado con el importe finalmente pagado al contratista por [Parte responsable] y determinar si el importe finalmente pagado no varía en más de 100$ del importe acordado en el contrato.	Obtuvimos los contratos firmados para los 37 contratos de la lista valorados a un importe superior a 25.000$ y comparamos los importes a pagar según el contrato con los importes finalmente pagados por [Parte responsable] al contratista. Encontramos que los importes finalmente pagados no se desviaban en más de 100$ de los importes acordados en los 37 contratos sin detectar excepciones.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 2

A efectos de este ejemplo de informe de procedimientos acordados, se asumen las siguientes circunstancias:

- La parte contratante es la parte responsable. El usuario a quien se destina el informe, que es distinto a la parte contratante, es un destinatario adicional a la parte contratante. Por ejemplo, el regulador es el usuario a quien se destina el informe y la entidad supervisada por el regulador es la parte contratante y responsable.
- Se encontraron excepciones.
- El profesional ejerciente contrató a un experto para aplicar un procedimiento acordado y se incluye una referencia a dicho experto en el informe de procedimientos acordados.
- Se restringe la utilización y distribución del informe.
- El profesional ejerciente es el auditor de los estados financieros de la parte contratante (que es la parte responsable). El profesional ejerciente ha acordado con la parte contratante que el cumplimiento por el profesional ejerciente de los requerimientos de independencia aplicables a las auditorías de estados financieros es adecuado para los fines del encargo de procedimientos acordados. El profesional ejerciente ha acordado incluir en los términos del encargo el cumplimiento por el profesional ejerciente de los requerimientos de independencia aplicables a las auditorías de estados financieros a efectos del encargo de procedimientos acordados.
- El profesional ejerciente incluyó una referencia a la fecha en que los procedimientos fueron acordados en los términos del encargo.

INFORME DE PROCEDIMIENTOS ACORDADOS SOBRE LA COMPRA DE LOS PRODUCTOS [XYZ]

A [destinatarios]

Fines de este informe de procedimientos acordados y restricción a su utilización y distribución

Nuestro informe tiene como único fin ayudar a [usuario a quien se destina el informe] a determinar si sus compras de productos [xyz] cumplen las políticas de compra de [usuario a quien se destina el informe] y puede no ser adecuado para otros fines. Este informe va dirigido únicamente a [Parte contratante] y [usuarios a quienes se destina el informe] y no debe utilizarse ni distribuirse a otras partes.

Responsabilidades de la parte contratante

[Parte contratante] ha confirmado que los procedimientos acordados son adecuados para los fines del encargo.

[Parte contratante (también es la Parte responsable)] es responsables de la materia objeto de análisis sobre la que se aplican los procedimientos acordados.

Responsabilidades del profesional ejerciente

Hemos realizado el encargo de procedimientos acordados de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4400 (Revisada), *Encargos de procedimientos acordados*. Un encargo de procedimientos acordados implica que apliquemos los procedimientos que se han acordado con [Parte contratante] y que informemos de los hallazgos, que son los resultados obtenidos de los procedimientos acordados aplicados. No nos manifestamos acerca

de lo adecuado de los procedimientos acordados.

Este encargo de procedimientos acordados no es un encargo de aseguramiento. En consecuencia, no expresamos una opinión ni una conclusión de aseguramiento.

Si hubiéramos aplicado procedimientos adicionales, hubieran podido llegar a nuestro conocimiento otras cuestiones sobre las que se habría informado.

Ética profesional y control de calidad

Hemos cumplido los requerimientos de ética de [describir los requerimientos de ética aplicables] y los requerimientos de independencia de conformidad con [describir los requerimientos de independencia aplicables][1].

Nuestra firma aplica la Norma Internacional de Control de Calidad (NICC) 1, *Control de calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados* y, por lo tanto, mantiene un sistema de control de calidad exhaustivo que incluye políticas y procedimientos documentados sobre el cumplimiento de los requerimientos de ética, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Procedimientos y hallazgos

Hemos aplicado los procedimientos descritos más adelante que fueron acordados con [Parte contratante] en los términos del encargo de fecha [Fecha] sobre las compras de los productos [xyz].

	Procedimientos	**Hallazgos**
1	Obtener de la dirección de [Parte contratante] una lista de todos los contratos firmados entre [1 de enero de 20X1] y [31 de diciembre de 20X1] relativos a los productos [xyz] («lista») e identificar todos los contratos con un valor superior a 25.000$.	Hemos obtenido de la dirección una lista de todos los contratos relativos a los productos [xyz] firmados entre [1 de enero de 20X1] y [31 de diciembre de 20X1]. De los 125 contratos de la lista, hemos identificado 37 con un valor superior a 25.000$.
2	Para cada contrato identificado en la lista con un valor superior a 25.000$, comparar el contrato con los registros de licitación y determinar si fue objeto de licitación por al menos 3 contratistas de la «lista de contratistas precualificados» de la [Parte contratante]. Aquellos registros de licitaciones que se presentaron en [lengua extranjera] traducir los registros de licitación con la ayuda de un traductor contratado por el profesional ejerciente	Inspeccionamos los registros de licitaciones correspondientes a los 37 contratos con un valor superior a 25.000$. De los registros de licitación relacionados con los 37 contratos, 5 se presentaron en [lengua extranjera]. Contratamos a un traductor para ayudarnos en la traducción de esos 5 registros de licitación. Encontramos que 36 de los 37 contratos fueron sujetos a licitación de al menos 3 contratistas de la «lista de contratistas precualificados» de

[1] Por ejemplo, si el Código de ética del IESBA constituye los requerimientos de ética aplicables y la Parte 4A del Código de ética del IESBA constituye los requerimientos de independencia aplicables, se puede redactar esta frase se la siguiente forma: «Hemos cumplido los requerimientos de ética del *Código Internacional de Ética para profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) y los requerimientos de independencia incluidos en la Parte 4A del Código de ética del IESBA.»

	antes de realizar la comparación.	la [Parte contratante]. Encontramos un contrato con un valor de 65.000$ que no fue sujeto a licitación. La dirección nos ha manifestado que el motivo de que este contrato no estuviera sujeto a licitación fue que hubo una emergencia para cumplir con una fecha contractual. La contratación del traductor para ayudarnos en la traducción de los registros de licitación no reduce nuestra responsabilidad de aplicar los procedimientos y de informar de los hallazgos.
3	Para cada contrato identificado en la lista con un valor superior a 25.000$, comparar el importe a pagar según el contrato firmado con el importe finalmente pagado al proveedor por [Parte contratante] y determinar si el importe finalmente pagado es el mismo que el acordado en el contrato.	Obtuvimos los contratos firmados para los 37 contratos de la lista valorados a un importe superior a 25.000$ y comparamos los importes a pagar según el contrato con los importes finalmente pagados por [Parte contratante] al proveedor. Encontramos que los importes a pagar según el contrato firmado diferían de los importes finalmente pagados por [Parte contratante] en 26 de los 37 contratos. En todos esos casos, la dirección nos ha manifestado que la diferencia en los importes se debía al ajuste de un 1% en el impuesto sobre ventas aplicable en [jurisdicción] el cual entró en vigor en septiembre de 20X1.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

NORMA INTERNACIONAL DE SERVICIOS RELACIONADOS 4410 (REVISADA)

ENCARGOS DE COMPILACIÓN

(Aplicable a los informes de encargos compilación con fecha a partir del 1 de julio de 2013)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NISR ……...1-4

El encargo de compilación……..…….5-10

Aplicabilidad de esta NISR……11–14

Fecha de entrada en vigor……..15

Objetivos……...16

Definiciones……17

Requerimientos

Realización de un encargo de compilación de conformidad con esta NISR…….……18-20

Requerimientos de ética……..……21

Juicio profesional……...22

Control de calidad del encargo……..……..23

Aceptación y continuidad del encargo……24 -26

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad……..27

Realización del encargo ……28-37

Documentación…….…38

Informe del profesional ejerciente ……39-41

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NISR……...A1–A11

El encargo de compilación…….A12–A18

Requerimientos de ética…….A19–A26

Juicio profesional……...A27–A29

Control de calidad del encargo……..A30–A32

Aceptación y continuidad del encargo……...A33–A45

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad……..A46–A47

Realización del encargo…….A48–A58

Documentación……..A59–A61

Informe del profesional ejerciente……A62–A69

Anexo 1: Ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación

Anexo 2: Ejemplo de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de compilación

La Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), Encargos de compilación, debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados*.

Introducción

Alcance de esta NISR

1. Esta Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) trata de las responsabilidades del profesional ejerciente cuando se le contrata para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera histórica sin obtener seguridad alguna sobre esa información y para informar sobre el encargo de conformidad con esta NISR. (Ref: Apartados A1–A2)

2. Esta NISR se aplica a los encargos de compilación de información financiera histórica. Esta NISR se puede aplicar, con las adaptaciones que sean necesarias, a encargos de compilación de información financiera que no sea información financiera histórica y a encargos de compilación de información no financiera. En adelante en esta NISR la mención de "información financiera" se refiere a "información financiera histórica". (Ref: Apartados A3–A4)

3. Cuando se solicita al profesional ejerciente que facilite a la dirección la preparación y presentación de información financiera, puede ser necesario examinar adecuadamente si el encargo se debe realizar de conformidad con esta NISR. Entre los factores que indican que puede ser adecuado aplicar esta NISR, así como informar de conformidad con esta NISR, se incluyen los siguientes:

   - Si la información financiera se requiere en aplicación de una disposición legal o reglamentaria y si se debe depositar en un registro público.
   - Si es probable que terceros externos, distintos de los usuarios a quienes se destina la información financiera compilada, asocien al profesional ejerciente con la información financiera y si existe un riesgo de que se produzca un malentendido con respecto al grado de intervención del profesional ejerciente en la información, por ejemplo:
     - Si es de esperar que la información financiera sea utilizada por terceros ajenos a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad o si puede ser proporcionada u obtenida por terceros que no sean los usuarios a quienes se destina la información; y
     - Si el nombre del profesional ejerciente se identifica con la información financiera. (Ref: Apartado A5)

Relación con la NICC 1[1]

4. Los sistemas, las políticas y los procedimientos de control de calidad son responsabilidad de la firma. La NICC 1 se aplica a las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a los encargos de compilación de la firma[2]. Las disposiciones de esta NISR relativas al control de calidad en cada encargo de compilación parten de la premisa de que la firma está sujeta a la NICC 1 o a requerimientos que sean al menos igual de exigentes. (Ref: Apartados A6–A11)

El encargo de compilación

5. La dirección puede solicitar a un profesional de la contabilidad ejerciente que le facilite la

[1] 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*

[2] NICC 1, apartado 4

preparación y presentación de información financiera de la entidad. El valor de un encargo de compilación, realizado de conformidad con esta NISR para los usuarios de información financiera, proviene de la aplicación de los conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera del profesional ejerciente y del cumplimiento de normas profesionales así como de los requerimientos de ética aplicables, y de una comunicación clara de la naturaleza y extensión de la intervención del profesional ejerciente con respecto a la información financiera compilada. (Ref: Apartados A12–A15)

6. Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que el profesional ejerciente verifique ni la exactitud ni la integridad de la información que le proporciona la dirección para su compilación, o que obtenga evidencia de ninguna otra forma para expresar una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre la preparación de la información financiera.

7. La dirección sigue siendo responsable de la información financiera y de la base sobre la que se prepara y presenta. Esa responsabilidad incluye la aplicación por la dirección del juicio necesario para la preparación y presentación de la información financiera, así como para la selección y aplicación de políticas contables adecuadas y, en su caso, la realización de estimaciones contables razonables. (Ref: Apartados A12–A13)

8. Esta NISR no impone responsabilidades a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad y no invalida las disposiciones legales y reglamentarias que rigen sus responsabilidades. Un encargo realizado de conformidad con esta NISR se lleva a cabo partiendo de la premisa de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para realizar el encargo de compilación. (Ref: Apartados A12–A13)

9. La información financiera objeto de un encargo de compilación puede ser necesaria para varios fines, por ejemplo:

   (a) para cumplir con los requerimientos de información financiera periódica obligatoria establecida por disposiciones legales o reglamentarias o

   (b) para fines no relacionados con información financiera periódica obligatoria establecida por disposiciones legales o reglamentarias, por ejemplo:

   - Para la dirección o los responsables del gobierno de la entidad, preparada sobre una base adecuada para sus propios fines (tal como la preparación de información financiera para uso interno).
   - Para preparar información financiera periódica para terceros externos en aplicación de un contrato u otro tipo de acuerdo (como, por ejemplo, información financiera preparada para una fundación para sustentar la concesión o prórroga de una subvención).
   - Para los fines de una transacción, por ejemplo, para sustentar una transacción que implica cambios en la propiedad de la entidad o en su estructura financiera (por ejemplo, una fusión o adquisición).

10. Se pueden utilizar diferentes marcos de información financiera para preparar y presentar información financiera, desde una simple base contable específica de la entidad hasta unas normas de información financiera establecidas. El marco de información financiera adoptado por la dirección para preparar y presentar la información financiera dependerá de la naturaleza de la entidad y de la utilización prevista de la información. (Ref: Apartados A16–A18)

Aplicabilidad de esta NISR

11. Esta NISR contiene los objetivos del profesional ejerciente cuando aplica las NISR, las cuales proporcionan el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta NISR y su objetivo es ayudar al profesional ejerciente a entender lo que se debe alcanzar en un

encargo de compilación.

12. Esta NISR contiene requerimientos redactados en tiempo verbal futuro diseñados para permitirle alcanzar los mencionados objetivos.

13. Además, esta NISR contiene una introducción, definiciones y una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas en las que se proporciona el contexto relevante para una correcta comprensión de la norma.

14. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplirlos. Si bien dichas orientaciones, por sí mismas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de fondo sobre las cuestiones tratadas en esta NISR que facilita la aplicación de los requerimientos.

Fecha de entrada en vigor

15. Esta NISR es aplicable a los informes sobre encargos de compilación con fecha a partir del 1 de julio de 2013 o posterior.

Objetivos

16. Los objetivos del profesional ejerciente en un encargo de compilación conforme a esta NISR son:

    (a) aplicar conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera para facilitar a la dirección la preparación y presentación de información financiera de conformidad con un marco de información financiera aplicable basado en la información proporcionada por la dirección; y

    (b) emitir un informe de conformidad con los requerimientos de esta NISR.

Definiciones

17. El Glosario de Términos del Manual[3] (el Glosario) incluye los términos definidos en esta NISR, así como la descripción de otros términos que se encuentran en esta NISR, para facilitar una interpretación congruente. A efectos de esta NISR, 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. (Ref: Apartados A35–A37)

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

    (c) Socio del encargo – El socio u otra persona de la firma que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

    (d) Equipo del encargo – Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como

---

[3] El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el IAASB en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados* (el Manual) publicado por la IFAC.

cualquier persona contratada por la firma o por una firma de la red, que realizan procedimientos en relación con el encargo. Se excluyen los expertos externos contratados por la firma o por una firma de la red.

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

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

(g) *Requerimientos de ética aplicables* – Requerimientos de ética a los que está sujeto el equipo del encargo cuando realiza encargos de compilación y que, por lo general, comprenden el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA), junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref: Apartado A21)

Requerimientos

Realización de un encargo de compilación de conformidad con esta NISR

18. El profesional ejerciente conocerá el texto completo de esta NISR, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.

Cumplimiento de los requerimientos aplicables

19. El profesional ejerciente cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NISR salvo si un determinado requerimiento no es aplicable al encargo de compilación, por ejemplo si las circunstancias tratadas por el requerimiento no existen en el encargo.

20. El profesional ejerciente no indicará que ha cumplido con los requerimientos de esta NISR a no ser que haya cumplido con todos los requerimientos de la presente NISR aplicables al encargo de compilación.

Requerimientos de ética

21. El profesional ejerciente cumplirá los requerimientos de ética aplicables. (Ref: Apartados A19–A26)

Juicio profesional

22. El profesional ejerciente aplicará su juicio profesional en la realización del encargo de compilación. (Ref: Apartados A27–A29)

Control de calidad del encargo

23. El socio del encargo asumirá la responsabilidad:

(a) de la calidad global de cada encargo de compilación que le sea asignado y

(b) de que el encargo se realice de conformidad con de las políticas y procedimientos de control de calidad de la firma: (Ref: Apartado A30)

(i) aplicando los procedimientos adecuados relativos a la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos; (Ref: Apartado A31)

(ii) asegurándose de que el equipo del encargo posee en su conjunto la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo de compilación;

(iii) prestando especial atención a la existencia de indicios de incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por los miembros del equipo del encargo y determinando la actuación adecuada si llegan a su conocimiento cuestiones que indiquen que los miembros del equipo del encargo han incumplido requerimientos de ética aplicables; (Ref: Apartado A32)

(iv) dirigiendo, supervisando y realizando el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables y

(v) responsabilizándose de que se conserve una adecuada documentación del encargo.

Aceptación y continuidad del encargo

Continuidad de las relaciones con clientes, aceptación de encargos y acuerdo de los términos del encargo

24. El profesional ejerciente no aceptará un encargo salvo si ha acordado los términos del encargo con la dirección y, en su caso, con la parte contratante si es distinta, lo que incluye:

(a) la utilización y distribución previstas de la información financiera y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución; (Ref: Apartados A20, A33–A34, A37–A38)

(b) la identificación del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartados A20, A35–A38)

(c) el objetivo y el alcance del encargo de compilación; (Ref: Apartado A20)

(d) las responsabilidades del profesional ejerciente, así como el requerimiento de cumplir las normas de ética aplicables; (Ref: Apartado A20)

(e) las responsabilidades de la dirección en relación con: (Ref: Apartados A39–A41)

(i) la información financiera, y su preparación y presentación, de conformidad con un marco de información financiera que sea aceptable teniendo en cuenta la utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina;

(ii) la exactitud e integridad de los registros, documentos, explicaciones y demás información proporcionada por la dirección para el encargo de compilación y

(iii) los juicios que son necesarios para la preparación y presentación de la información financiera, incluidos aquéllos en los que el profesional ejerciente pueda facilitar el desarrollo del encargo de compilación y (Ref: Apartado A27)

(f) la estructura y contenido esperados del informe del profesional ejerciente.

25. El profesional ejerciente registrará los términos del encargo acordados en una carta de encargo u otra forma adecuada de contrato escrito, antes de realizar el encargo. (Ref: Apartados A42–A44)

Encargos recurrentes

26. En los encargos de compilación recurrentes, el profesional ejerciente valorará si las

circunstancias, incluidos los cambios en los aspectos tenidos en cuenta en la aceptación del encargo, requieren la revisión de los términos del encargo y si es necesario recordar a la dirección los términos existentes del encargo. (Ref: Apartado A45)

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

27. El profesional ejerciente se comunicará con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad, según corresponda, oportunamente en el trascurso del encargo de compilación, acerca de todas las cuestiones relativas al encargo que, según su juicio profesional, tengan la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartados A46–A47)

Realización del encargo

Conocimiento del profesional ejerciente

28. El profesional ejerciente obtendrá el suficiente conocimiento de las siguientes cuestiones para poder realizar el encargo de compilación:((Ref: Apartados A48–A50)

    (a) los negocios y operaciones de la entidad, así como su sistema contable y sus registros contables y

    (b) el marco de información financiera aplicable, así como su aplicación para el sector en el que opera la entidad.

Compilación de la información financiera

29. El profesional ejerciente compilará la información financiera utilizando los registros, documentos, explicaciones y demás información, así como los juicios significativos, proporcionados por la dirección.

30. El profesional ejerciente discutirá con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, los juicios significativos en relación con los que el profesional ejerciente haya prestado ayuda en el trascurso de la compilación de la información financiera. (Ref: Apartado A51)

31. Antes de finalizar el encargo de compilación, el profesional ejerciente leerá la información financiera compilada teniendo en cuenta su conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad y del marco de información financiera aplicable. (Ref: Apartado A52)

32. Si, en el transcurso del encargo de compilación, llega a conocimiento del profesional ejerciente que los registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos, proporcionados por la dirección para el encargo de compilación, son incompletos, inexactos o, por algún otro motivo, insatisfactorios, lo pondrá en conocimiento de la dirección y solicitará información adicional o corregida.

33. Si el profesional ejerciente no puede terminar el encargo porque la dirección no ha proporcionado registros, documentos, explicaciones u otra información, así como los juicios significativos, solicitados, renunciará al encargo e informará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad de las razones que le obligan a ello. (Ref: Apartado A58)

34. Si en el trascurso del encargo llega a conocimiento del profesional ejerciente que:

    (a) la información financiera compilada no describe el marco de información financiera aplicable o no hace referencia a él de manera adecuada; (Ref: Apartado A53)

    (b) la información financiera compilada debe modificarse para que no contenga incorrecciones materiales o (Ref: Apartados A54–A56)

    (c) la información financiera compilada induce a error por algún otro motivo, (Ref: Apartado A57)

    el profesional ejerciente propondrá a la dirección las modificaciones adecuadas.

35. Si la dirección rehúsa o no permite al profesional ejerciente realizar las modificaciones propuestas a la información financiera compilada, el profesional ejerciente renunciará al encargo e informará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad las razones que le obligan a ello. (Ref: Apartado A58)

36. Si no le es posible renunciar al encargo, el profesional ejerciente determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables teniendo en cuenta las circunstancias.

37. El profesional ejerciente obtendrá de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad una confirmación de que se responsabilizan de la versión final de la información financiera compilada. (Ref: Apartado A68)

Documentación

38. El profesional ejerciente incluirá en la documentación del encargo: (Ref: Apartados A59–A61)

    (a) cuestiones significativas que han surgido en el trascurso del encargo de compilación y el modo en el que han sido resueltas por el profesional ejerciente;

    (b) un registro del modo en que la información financiera compilada se concilia con los registros subyacentes, documentos, explicaciones y demás información, proporcionados por la dirección y

    (c) una copia de la versión final de la información financiera compilada de la que han confirmado que se responsabilizan la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad. (Ref: Apartado A68)

Informe del profesional ejerciente

39. Una finalidad importante del informe del profesional ejerciente es comunicar de manera clara la naturaleza del encargo de compilación y el papel y las responsabilidades del profesional ejerciente en el encargo. El informe del profesional ejerciente no es un medio para expresar una opinión o conclusión sobre la información financiera.

40. El informe del profesional ejerciente emitido en relación con el encargo de compilación será un informe escrito e incluirá los siguientes elementos: (Ref: Apartados A62–A63, A69)

    (a) un título;

    (b) uno o varios destinatarios, según lo requieran los términos del encargo; (Ref: Apartado A64)

    (c) una declaración de que el profesional ejerciente ha compilado la información financiera sobre la base de información proporcionada por la dirección;

    (d) una descripción de las responsabilidades de la dirección y, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad, en relación con el encargo de compilación y en relación con la información financiera;

    (e) la identificación del marco de información financiera aplicable y, si se utiliza un marco de información financiera con fines específicos, una descripción de este o una referencia a su descripción en la información financiera;

    (f) la identificación de la información financiera, indicando el título de cada elemento de la información financiera en el caso de incluir más de un elemento y la fecha de la información financiera o el periodo al que corresponde;

    (g) la descripción de las responsabilidades del profesional ejerciente en la compilación de la información financiera, mencionando que el encargo se realizó de conformidad con esta NISR y que el profesional ejerciente cumplió los requerimientos de ética aplicables;

    (h) la descripción de lo que significa que un encargo de compilación sea conforme a esta

NISR;

(i) explicaciones de que:

(i) puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que el profesional ejerciente verifique ni la exactitud ni la integridad de la información proporcionada por la dirección para la compilación y

(ii) en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si la información financiera se preparó de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

(j) en el caso de que la información financiera se prepare utilizando un marco de información financiera con fines específicos, un apartado en el que: (Ref: Apartados A65–A67)

(i) se describa la finalidad para la cual se ha preparado la información financiera y, en caso necesario, los usuarios a quienes se destina el informe o en el que se remite a la nota explicativa de la información financiera con fines específicos que contiene dicha información y

(ii) se advierta a los usuarios del informe que la información financiera ha sido preparada de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines.

(k) la fecha del informe del profesional ejerciente;

(l) la firma del profesional ejerciente y

(m) la dirección del profesional ejerciente.

41. El profesional ejerciente pondrá como fecha del informe la fecha en la que ha terminado el encargo de compilación de conformidad con esta NISR. (Ref: Apartado A68)

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NISR

Consideraciones generales (Ref: Apartado 1)

A1. En un encargo de compilación en el cual la parte contratante no es la dirección ni los responsables del gobierno de la entidad, se puede aplicar esta NISR con las adaptaciones que sean necesarias.

A2. La intervención del profesional ejerciente en servicios o actividades que se llevan a cabo para facilitar a la dirección de la entidad la preparación y presentación de la información financiera de la entidad puede revestir distintas formas. Cuando se contrata al profesional ejerciente para prestar esos servicios o actividades a una entidad de conformidad con esta NISR, la asociación del profesional ejerciente con la información financiera se comunica mediante el informe preparado para el encargo en la forma requerida por esta NISR. El informe del profesional ejerciente contiene su declaración explícita de que ha cumplido esta NISR.

Aplicación a encargos de compilación de información que no es información financiera histórica (Ref: Apartado 2)

A3. Esta NISR trata de encargos en los que el profesional ejerciente facilita a la dirección la preparación y presentación de información financiera histórica. Sin embargo, la NISR también se puede aplicar, con las adaptaciones que sean necesarias, cuando se contrata al profesional ejerciente para facilitar a la dirección la preparación y presentación de otra información financiera. Como ejemplos están:

- información financiera proforma.
- información financiera prospectiva, así como presupuestos y pronósticos financieros.

A4. Los profesionales ejercientes pueden facilitar a la dirección la preparación y presentación de información no financiera, por ejemplo, informes de gas de efecto invernadero, declaraciones estadísticas u otras declaraciones de información. En esos casos, el profesional ejerciente puede considerar esta NISR aplicable a esos tipos de encargos, con las adaptaciones que sean necesarias.

Consideraciones relevantes para la aplicación de la NISR (Ref: Apartado 3)

A5. Las normas nacionales relativas a encargos en los que un profesional ejerciente realiza servicios relacionados con la preparación y presentación de información financiera de una entidad (como, por ejemplo, la preparación de estados financieros históricos requeridos para su depósito en un registro público) pueden establecer la aplicación obligatoria de esta NISR. Aunque no se establezca su aplicación obligatoria ni en disposiciones legales o reglamentarias, ni en normas profesionales, ni de cualquier otro modo, el profesional ejerciente puede sin embargo concluir que la aplicación de esta NISR es adecuada teniendo en cuenta las circunstancias.

Relación con la NICC 1 (Ref: Apartado 4)

A6. La NICC 1 trata de las responsabilidades de la firma de establecer y mantener su propio sistema de control de calidad para los encargos de servicios relacionados, incluidos los encargos de compilación. Esas responsabilidades tienen como finalidad establecer:

- el sistema de control de calidad de la firma y
- las correspondientes políticas de la firma diseñadas para alcanzar el objetivo del sistema de control de calidad y sus procedimientos para implementar y hacer el seguimiento del cumplimiento de las políticas.

A7. 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[4].

A8. Una jurisdicción que no haya adoptado la NICC 1 en relación con los encargos de compilación puede establecer requerimientos de control de calidad en firmas que realizan este tipo de encargos. Las disposiciones de esta NISR relativas al control de calidad de los encargos parten de la premisa de que los requerimientos de control de calidad adoptados son por lo menos igual de exigentes que los de la NICC 1. Esto se logra cuando esos requerimientos imponen obligaciones a la firma de alcanzar los objetivos de los requerimientos de la NICC 1, incluida la obligación de establecer un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que tratan cada uno de los elementos siguientes:

- responsabilidades de liderazgo en la calidad dentro de la firma;
- requerimientos de ética aplicables;
- aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;
- recursos humanos;
- realización del encargo y

[4] NICC 1, apartado 11

- seguimiento.

A9. En el contexto del sistema de control de calidad de la firma, los equipos de los encargos son responsables de implementar los procedimientos de control de calidad aplicables al encargo.

A10. 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 u otras partes indique lo contrario. Por ejemplo, el equipo del encargo puede confiar en el sistema de control de calidad de la firma en relación con:

- La competencia del personal, a través de programas de selección y de formación de personal.
- El mantenimiento de las relaciones con clientes mediante sistemas de aceptación y continuidad.
- El cumplimiento de los requerimientos legales y reglamentarios, a través del proceso de seguimiento.

Al considerar deficiencias identificadas por el sistema de control de calidad de la firma que pueden afectar al encargo de compilación, el socio del encargo puede tener en cuenta las medidas tomadas por la firma para rectificar dicha situación que el socio del encargo considera que son suficientes en el contexto de ese encargo de compilación.

A11. Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica necesariamente que el encargo de compilación no se haya realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o que el informe del profesional ejerciente no era adecuado.

El encargo de compilación

Utilización de los términos “dirección” y “responsables del gobierno de la entidad” (Ref: Apartados 5, 7–8)

A12. Las respectivas responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad serán diferentes según cada jurisdicción y dependiendo del tipo de entidad. Estas diferencias afectan el modo en que el profesional ejerciente aplica los requerimientos de esta NISR en relación con la dirección o los responsables del gobierno de la entidad. En consecuencia, la frase “la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad” que se utiliza en varias ocasiones en esta NISR, tiene como finalidad alertar al profesional ejerciente de que, según el entorno de la entidad, las estructuras y los acuerdos de dirección y de gobierno pueden ser diferentes.

A13. Varias responsabilidades relacionadas con la preparación de información financiera y la presentación al exterior de la información corresponden bien a la dirección, bien a los responsables del gobierno de la entidad, dependiendo de factores como:

- los recursos y la estructura de la entidad,
- los respectivos papeles de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad que se establecen en las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o, si la entidad no es una entidad regulada, en cualquier acuerdo formal de gobierno o de rendición de cuentas establecido para la entidad (por ejemplo, registrado en contratos o en unos estatutos u otro tipo de documento en el que se constituye la entidad).

En muchas entidades de pequeña dimensión, a menudo, no hay separación entre los papeles de la dirección y del gobierno de la entidad o los responsables del gobierno de la entidad también pueden intervenir en su dirección. En la mayoría de los casos, especialmente en las entidades de gran dimensión, la dirección es responsable de la ejecución de los negocios o de las actividades de la entidad y de informar al respecto,

mientras que los responsables del gobierno de la entidad supervisan a la dirección. En entidades de gran dimensión, los responsables del gobierno de la entidad, a menudo, tendrán o asumirán la responsabilidad de aprobar los estados financieros de la entidad, en especial cuando está prevista su utilización por terceros externos. En entidades de gran dimensión, a menudo, un subgrupo dentro de los responsables del gobierno de la entidad, por ejemplo un comité de auditoría, puede tener determinadas responsabilidades de supervisión. En algunas jurisdicciones, los responsables del gobierno de la entidad son legalmente responsables de la preparación de los estados financieros de la entidad de conformidad con un determinado marco de información y, en otras jurisdicciones, es responsabilidad de la dirección.

Intervención en otras actividades relacionadas con la preparación y presentación de información financiera (Ref: Apartado 5)

A14. El alcance del encargo de compilación variará según las circunstancias del encargo. Sin embargo, en todos los casos implicará facilitar a la dirección la preparación de información financiera de conformidad con el marco de información financiera, sobre la base de información proporcionada por la dirección. En algunos encargos de compilación, la dirección puede haber preparado previamente la información financiera en forma de borrador o preliminar.

A15. También se puede contratar a un profesional ejerciente para realizar algunas otras actividades en nombre de la dirección, adicionales al encargo de compilación. Por ejemplo, se puede solicitar al profesional ejerciente que recopile, clasifique y resuma los datos contables de la entidad y que procese esos datos en forma de registros contables para obtener un balance de comprobación. El balance de comprobación se utilizaría entonces como información subyacente a partir de la cual el profesional ejerciente puede compilar la información financiera que es el objetivo del encargo de compilación realizado de conformidad con esta NISR. Este es, a menudo, el caso en entidades de pequeña dimensión que no disponen de sistemas contables bien desarrollados, o de entidades que prefieren subcontratar la preparación de registros contables a organizaciones de servicios externas. Esta NISR no trata de esas actividades adicionales que el profesional ejerciente puede realizar para prestar ayuda a la dirección en otras áreas, antes de la compilación de los estados financieros de la entidad.

Marcos de información financiera (Ref: Apartado 10)

A16. La información financiera puede estar preparada 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”).

Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de la información financiera. En algunos casos, el marco de información financiera se puede denominar “base contable”.

A17. Los siguientes son ejemplos de marcos de información financiera con fines generales comúnmente utilizados:

- Las Normas Internacionales de Información Financiera y normas de información financiera nacionales establecidas, aplicables a entidades cotizadas.
- Las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas y normas financieras nacionales establecidas, aplicables a pequeñas y medianas empresas.

A18. Los siguientes son ejemplos de marcos de información financiera con fines específicos que se pueden utilizar, según el fin concreto de la información financiera:

- La base contable fiscal utilizada en una jurisdicción concreta para preparar información financiera con el fin de cumplir obligaciones fiscales.
- Para entidades que no están obligadas a utilizar un marco de información financiera establecido:
  - Una base contable utilizada para la información financiera de una determinada entidad que resulta adecuada para la utilización prevista de la información financiera y teniendo en cuenta las circunstancias de la entidad (por ejemplo, una contabilidad basada en el criterio de caja con determinadas cuentas basadas en el principio de devengo, como, por ejemplo, cuentas de deudores y acreedores, con lo que se obtiene un balance de situación y una cuenta de resultados; o utilización de un marco de información financiera establecido que se modifica para alcanzar el fin concreto para el que se prepara la información financiera).
  - Una contabilidad basada en el criterio de caja con la que se produce un estado de cobros y pagos (por ejemplo, con el fin de distribuir la diferencia entre cobros y pagos a los propietarios de un inmueble en alquiler o para registrar movimientos de la caja chica de un club).

Requerimientos de ética (Ref: Apartado 21)

A19. El Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética, que son:

(a) integridad;

(b) objetividad;

(c) competencia y diligencia profesionales;

(d) confidencialidad y

(e) comportamiento profesional.

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

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

Consideraciones de ética en relación con la asociación del profesional ejerciente con información (Ref: Apartados 21, 24(a)–(d))

A20. Según el Código de ética del IESBA[5], al aplicar el principio de integridad, el profesional de la contabilidad no se asociará a sabiendas con informes, declaraciones, comunicaciones u otra información cuando estime que dicha información:

(a) contiene una declaración materialmente falsa o que induce a error;

(b) contiene declaraciones o información proporcionadas de manera irresponsable o

(c) omite u oculta información requerida cuando dicha omisión u ocultación inducirían a error.

[5] Código de ética del IESBA, apartado R111.2

Cuando el profesional de la contabilidad tenga conocimiento de que está asociado con información de ese tipo, de acuerdo con el Código de ética del IESBA deberá tomar las medidas necesarias para desvincularse de ella.

Independencia (Ref: Apartados 17(g), 21)

A21. A pesar de que las *Normas Internacionales de Independencia* del Código de ética del IESBA no se aplican a los encargos de compilación, los códigos de ética nacionales o las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer requerimientos o normas de revelación relativos a la independencia.

Información a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

A22. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden:

(a) Requerir que el profesional ejerciente informe a las autoridades competentes ajenas a la entidad sobre un incumplimiento identificado de las disposiciones legales y reglamentarias o sobre la existencia de indicios de incumplimiento.

(b) Establecer responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias[6].

A23. 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, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables requieren que el profesional ejerciente informe;

(b) el profesional ejerciente 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; o

(c) las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el profesional ejerciente informe.

A24. De conformidad con el apartado 28 de esta NISR, no se espera que el profesional ejerciente tenga un conocimiento de las disposiciones legales y reglamentarias más allá de las necesarias para poder realizar el encargo de compilación. Sin embargo, en cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables se puede esperar que el profesional ejerciente aplique sus conocimientos, juicio profesional y su especialización para responder a los incumplimientos o a la existencia de indicios de incumplimiento. El que un acto constituya un incumplimiento real es, en última instancia, una cuestión a determinar por un tribunal u otro organismo resolutorio adecuado.

A25. En algunas circunstancias, las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden impedir al profesional ejerciente 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 profesional ejerciente. En otros casos, informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre un incumplimiento identificado o sobre la existencia de indicios de incumplimiento no se consideraría un incumplimiento del deber de confidencialidad según los requerimientos de ética aplicables[7].

A26. El profesional ejerciente puede considerar consultar internamente (por ejemplo, dentro de la firma o a una firma de la red), obtener asesoramiento jurídico para comprender las

---

[6] Véanse, por ejemplo, los apartados R360.36 y R360.37 del Código de ética del IESBA.

[7] Véanse, por ejemplo, los apartados R114.1, 114.1 A1 y R360.37 del Código de ética del IESBA.

implicaciones legales o profesionales de una determinada forma de proceder o consultar, de manera confidencial, con un regulador o a una organización profesional (salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria o si incumpliera su deber de confidencialidad)[8].

Juicio profesional (Ref: Apartados 22, 24(e)(iii))

A27. El juicio profesional es esencial para realizar un encargo de compilación adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de esta NISR, así como las decisiones informadas que son necesarias durante la realización del encargo de compilación no son posibles sin aplicar a los hechos y a las circunstancias el conocimiento y la experiencia pertinentes. El juicio profesional es necesario, en especial, cuando el encargo implica prestar ayuda a la dirección de la entidad en relación con las decisiones a tomar sobre:

- la aceptabilidad del marco de información financiera que se utilizará para preparar y presentar la información financiera, teniendo en cuenta la utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina;
- la aplicación del marco de información financiera aplicable, incluyendo:
  - la selección de políticas contables adecuadas dentro de ese marco;
  - el desarrollo de estimaciones contables necesarias para la información financiera que se ha de preparar y presentar dentro de ese marco y
  - la preparación y presentación de información financiera de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

El profesional ejerciente siempre presta ayuda a la dirección sobre la base de que la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad comprenden los juicios significativos que se reflejan en la información financiera y se responsabilizan de ellos.

A28. El juicio profesional implica la aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de esta NISR y de las normas de contabilidad y de ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de compilación.

A29. La aplicación del juicio profesional en un encargo concreto se basa en los hechos y en las circunstancias que el profesional ejerciente conoce hasta la fecha de su informe sobre el encargo, incluidos:

- El conocimiento adquirido en la realización de otros encargos para la entidad, si es aplicable (por ejemplo, servicios fiscales).
- El conocimiento que tiene el profesional ejerciente de los negocios y operaciones de la entidad, así como de su sistema contable y de la aplicación del marco de información financiera aplicable en el sector en el que opera la entidad.
- La medida en que la dirección tiene que aplicar su juicio para la preparación y presentación de la información financiera.

Control de calidad del encargo (Ref: Apartado 23(b))

A30. La actuación del socio del encargo así como los mensajes adecuados a otros miembros del equipo del encargo, al responsabilizarse de la calidad global de cada encargo, enfatizan la importancia que tiene para alcanzar la calidad del encargo:

(a) realizar un trabajo que cumpla las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;

---

[8] Véase, por ejemplo, el apartado 360.39 A1 del Código de ética del IESBA.

(b) cumplir las correspondientes políticas y procedimientos de control de calidad de la firma y

(c) emitir el informe del profesional ejerciente relativo al encargo de conformidad con esta NISR.

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos de compilación (Ref: Apartado 23(b)(i))

A31. En la NICC 1 se requiere que la firma 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. La información relativa a la integridad de los principales propietarios, de miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad puede facilitar al socio del encargo la determinación de si es adecuada la aceptación o continuidad de relaciones con clientes y de encargos de compilación. Si el socio del encargo tiene motivos para dudar de la integridad de la dirección hasta tal punto que puede verse afectada la adecuada realización del encargo, puede que no sea apropiado aceptarlo.

Cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables en la realización del encargo (Ref: Apartado 23(b)(iii))

A32. La NICC 1 determina las responsabilidades de la firma 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. Esta NISR establece las responsabilidades del socio del encargo con respecto al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo.

Aceptación y continuidad del encargo

Determinación de la utilización prevista de la información financiera (Ref: Apartado 24(a))

A33. La utilización prevista de la información financiera viene determinada por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables o por otros acuerdos que se hayan establecido en relación con la puesta a disposición de información financiera de la entidad, teniendo en cuenta las necesidades de información financiera de los terceros internos o externos de la entidad que son los usuarios a quienes se destina. Como ejemplo, está la información financiera que debe proporcionar una entidad en relación con la realización de transacciones o con solicitudes de financiación a terceros externos como proveedores, entidades financieras u otros proveedores de financiación.

A34. Para determinar la utilización prevista de la información financiera, el profesional ejerciente también debe tener conocimiento de factores tales como el objetivo concreto de la dirección o, en su caso, de los responsables del gobierno de la entidad, que se pretende alcanzar al encargar el encargo de compilación y el de la parte contratante en caso de ser distinta. Por ejemplo, una entidad que concede subvenciones puede requerir a la entidad que le proporcione información compilada por un profesional ejerciente con el fin de obtener información sobre determinados aspectos de las operaciones o actividades de la entidad, preparada de una forma determinada, para sustentar la concesión de una subvención o la prórroga de una subvención existente.

Identificación del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartados 17(a), 24(b))

A35. La decisión acerca del marco de información financiera que aplica la dirección para la información financiera se toma en el contexto de la utilización prevista de la información tal como se describe en los términos acordados del encargo y de los requerimientos de cualquier disposición legal o reglamentaria aplicable.

A36. A continuación se enumeran ejemplos de factores que indican que puede ser relevante considerar si el marco de información financiera es aceptable:

- La naturaleza de la entidad y si se trata de una persona jurídica, por ejemplo, si es una sociedad mercantil con ánimo de lucro, una entidad del sector público o una organización sin ánimo de lucro.
- La utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina. Por ejemplo, puede estar previsto que la información financiera sea utilizada por una amplia gama de usuarios o, por el contrario, por la dirección o por determinados usuarios externos en el contexto de un objetivo concreto establecido como parte del acuerdo de los términos del encargo de compilación.
- Si el marco de información financiera viene impuesto o determinado, bien por una disposición legal o reglamentaria aplicable, o por un contrato u otra forma de acuerdo con un tercero o como parte de acuerdos de gobierno o de rendición de cuentas adoptados voluntariamente por la entidad.
- La naturaleza y la estructura de la información financiera que se preparará y presentará de acuerdo con el marco de información financiera aplicable, por ejemplo, un conjunto completo de estados financieros, un solo estado financiero o información financiera presentada bajo otro formato acordado entre las partes de un contrato u otro tipo de acuerdo.

Factores relevantes cuando la información financiera está destinada a un fin concreto (Ref: Apartados 24(a)–(b))

A37. Por lo general, la parte contratante acuerda con los usuarios a quienes se destina, la naturaleza y estructura de la información financiera que se destina a un fin concreto, por ejemplo, para cumplir las disposiciones relativas a información financiera de un contrato o de la subvención de un proyecto o según se requiera para sustentar las transacciones o actividades de la entidad. El contrato en cuestión puede requerir la utilización de un marco de información financiera establecido, como, por ejemplo, un marco de información financiera con fines generales establecido por un organismo autorizado o reconocido para emitir normas o por disposiciones legales o reglamentarias. Por el contrario, las partes del contrato pueden acordar la utilización de un marco con fines generales con modificaciones o adaptaciones que satisfagan sus necesidades concretas. En ese caso, el marco de información financiera aplicable se puede describir en la información financiera y en el informe del profesional ejerciente calificándolo como disposiciones relativas a la información financiera del contrato específico en vez de hacer referencia al marco de información financiera modificado. En tales situaciones, a pesar de que la información financiera pueda difundirse más ampliamente, el marco de información financiera es un marco con fines específicos y el profesional ejerciente deberá cumplir los requerimientos de información aplicables de esta NISR.

A38. Cuando el marco de información financiera aplicable es un marco de información financiera con fines específicos, esta NISR requiere que el profesional ejerciente registre cualquier restricción, bien sobre la utilización prevista de la información financiera, bien sobre su distribución, en la carta de encargo, y que declare en su informe que la información financiera se ha preparado de acuerdo con un marco de información financiera con fines específicos y que, en consecuencia, puede no ser adecuada para otros fines.

Responsabilidades de la dirección (Ref: Apartado (24(e))

A39. De acuerdo con esta NISR, como condición previa para aceptar el encargo, se requiere que el profesional ejerciente acuerde con la dirección o, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, sobre las responsabilidades de la dirección en relación tanto con la información financiera como con el encargo de compilación. En entidades de dimensión reducida, la dirección o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad pueden no estar bien informados acerca de dichas responsabilidades, incluidas las que emanan de las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. Con el fin de obtener el acuerdo con la dirección sobre una base informada, es posible que el profesional ejerciente considere

necesario discutir dichas responsabilidades con la dirección antes de intentar obtener su acuerdo en relación con ellas.

A40. Si la dirección no confirma sus responsabilidades en el contexto de un encargo de compilación, el profesional ejerciente no puede realizar el encargo y no es adecuado que lo acepte salvo si está obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. En situaciones en que se requiera, a pesar de ello, que el profesional ejerciente acepte el encargo, puede ser necesario que comunique a la dirección la importancia de estas cuestiones y sus consecuencias para el encargo.

A41. El profesional ejerciente puede confiar en que la dirección le proporcionará toda la información pertinente para el encargo de compilación y que la información será exacta, completa y que se le proporcionará en las fechas establecidas. La estructura de la información proporcionada por la dirección para el encargo variará según sus circunstancias. En términos generales, comprenderá registros, documentos, explicaciones y demás información pertinente para la compilación de la información financiera utilizando el marco de información financiera aplicable. La información recibida puede incluir, por ejemplo, información acerca de las hipótesis, intenciones o planes de la dirección en los que se basan las estimaciones contables necesarias para compilar la información de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

Carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito (Ref: Apartado 25)

A42. Beneficia tanto a la dirección y a las partes contratantes cuando son diferentes, como al profesional ejerciente, que éste remita una carta de encargo a la dirección y, en su caso, a las partes contratantes, antes de la realización del encargo, con el fin de evitar malentendidos con respecto al encargo de compilación. La carta de encargo confirma su aceptación por el profesional ejerciente y confirma cuestiones como:

- Los objetivos y el alcance del encargo, así como el acuerdo de las partes que intervienen de que no se trata de un encargo de aseguramiento.
- La utilización y distribución previstas de la información financiera y, en su caso, cualquier restricción a su utilización o distribución.
- Las responsabilidades de la dirección en relación con el encargo de compilación.
- La delimitación de las responsabilidades del profesional ejerciente, así como el hecho de que no expresará una opinión de auditoría o una conclusión de revisión sobre la información financiera.
- La estructura y contenido del informe que el profesional ejerciente emitirá en relación con el encargo.

Estructura y contenido de la carta de encargo

A43. La estructura y el contenido de la carta de encargo pueden variar de un encargo a otro. Además de incluir las cuestiones que requiere esta NISR, la carta de encargo puede hacer referencia, por ejemplo, a:

- Acuerdos relativos a la participación de otros profesionales ejercientes y expertos en algunos aspectos del encargo de compilación.
- Acuerdos que deban alcanzarse con el profesional ejerciente predecesor, si lo hubiera, en el caso de un encargo inicial.
- La posibilidad de que se pueda solicitar a la dirección o, en su caso, a los responsables del gobierno de la entidad, que confirmen por escrito cierta información o explicaciones proporcionadas verbalmente al profesional ejerciente durante al encargo.
- La propiedad de la información utilizada para los fines del encargo de compilación,

distinguiendo entre los documentos y la información de la entidad proporcionados para el encargo y la documentación del encargo del profesional ejerciente, teniendo en cuenta las disposiciones legales y reglamentarias aplicables.

- La solicitud de que la dirección y la parte contratante, si es distinta, acusen recibo de la carta de encargo y aprueben los términos del encargo que se recogen en ella.

Ejemplo de carta de encargo

A44. En el Anexo 1 de la presente NISR se incluye un ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación.

Encargos recurrentes (Ref: Apartado 26)

A45. El profesional ejerciente puede decidir no remitir una nueva carta de encargo u otro acuerdo escrito para cada periodo. Sin embargo, los siguientes factores pueden indicar que resulta adecuado revisar los términos del encargo de compilación o recordar a la dirección o, en su caso, a la parte contratante, los términos vigentes:

- Cualquier indicio de que la dirección o, en su caso, la parte contratante, interpreta erróneamente el objetivo y el alcance del encargo.
- Cualquier término modificado o especial del encargo.
- Un cambio reciente en la alta dirección de la entidad.
- Un cambio significativo en la propiedad de la entidad.
- Un cambio significativo en la naturaleza o dimensión de la actividad de la entidad.
- Un cambio en los requerimientos legales o reglamentarios que afectan a la entidad.
- Un cambio en el marco de información financiera aplicable.

Comunicación con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado 27)

A46. El momento adecuado para efectuar las comunicaciones depende de las circunstancias del encargo de compilación. Son circunstancias relevantes, entre otros, la significatividad y naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad adopten. Por ejemplo, puede resultar adecuado comunicar una dificultad significativa que surja durante la realización del encargo en cuanto sea posible, si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad pueden facilitar al profesional ejerciente la superación de dicha dificultad.

A47. Los requerimientos de ética aplicables pueden requerir que se informe sobre incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento al nivel adecuado de la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad. En algunas jurisdicciones, las disposiciones legales o reglamentarias pueden limitar al profesional ejerciente la comunicación de determinadas cuestiones con la dirección o 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 profesional ejerciente 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 profesional ejerciente pueden ser complejas y puede considerar adecuado obtener asesoramiento jurídico.

Realización del encargo

Conocimiento del profesional ejerciente (Ref: Apartado 28)

A48. La obtención de conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad, así como de su sistema contable y sus registros contables es un proceso continuo que tiene lugar durante todo el encargo de compilación. Ese conocimiento proporciona al profesional ejerciente un marco de referencia para aplicar el juicio profesional en la compilación de la información financiera.

A49. La amplitud y profundidad del conocimiento que tiene u obtiene el profesional ejerciente acerca de los negocios y operaciones de la entidad son menores que las que posee la dirección. Su objetivo es alcanzar el grado suficiente para que el profesional ejerciente pueda compilar la información financiera de acuerdo con los términos del encargo.

A50. Entre los aspectos que el profesional ejerciente puede tener en cuenta para obtener conocimiento de los negocios y operaciones de la entidad y del marco de información financiera aplicable se encuentran, por ejemplo:

- La dimensión y la complejidad de la entidad y de sus operaciones.
- La complejidad del marco de información financiera.
- Los requerimientos de información financiera de la entidad, si vienen impuestos por disposiciones legales o reglamentarias aplicables o por un contrato u otra forma de acuerdo con un tercero o en el contexto de acuerdos de información financiera adoptados voluntariamente.
- El grado de desarrollo de la estructura de dirección y gobierno de la entidad relativa a la gestión y a la supervisión de los registros contables y sistemas de información financiera de la entidad que sustentan la preparación de su información financiera.
- El grado de desarrollo y complejidad de los sistemas de contabilidad financiera y de preparación de informes y los controles relacionados.
- La naturaleza de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la entidad.

Compilación de la información financiera

Juicios significativos (Ref: Apartado 30)

A51. En algunos encargos de compilación, el profesional ejerciente no ayuda a la dirección en la realización de juicios significativos. En otros encargos, el profesional ejerciente puede prestar este tipo de ayuda, por ejemplo, en relación con una estimación contable necesaria o ayudando a la dirección cuando ésta está considerando políticas contables adecuadas. Cuando se presta ayuda, es necesaria una discusión con el fin de que la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad comprendan los juicios significativos que se reflejan en la información financiera y se responsabilicen de ellos.

Lectura de la información financiera (Ref: Apartado 31)

A52. La lectura de la información financiera por el profesional ejerciente tiene como finalidad facilitarle el cumplimiento de sus obligaciones de ética aplicables al informe de compilación.

Propuesta de ajustes a la información financiera

Mención o descripción del marco de información financiera aplicable (Ref: Apartado 34(a))

A53. Pueden darse casos en los que el marco de información financiera aplicable es un marco de información financiera establecido con importantes modificaciones. Si la descripción del marco de información financiera aplicable en la información financiera compilada hace referencia al marco establecido con importantes modificaciones, puede resultar necesario que el profesional ejerciente tenga en cuenta si la referencia al marco establecido induce a

error, dadas las circunstancias del encargo.

Modificación en caso de incorrecciones materiales y con el fin de que la información no induzca a error (Ref: Apartados 34(b)–(c))

A54. El profesional ejerciente tiene en cuenta la importancia relativa en el contexto del marco de información financiera aplicable. Algunos marcos de información financiera se refieren al concepto de importancia relativa en el contexto de la preparación y presentación de información financiera. Aunque los 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 la información financiera;
- 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 la información financiera se basan en la consideración de las necesidades comunes de información financiera de los usuarios en su conjunto. No se tiene en cuenta el posible efecto que las incorrecciones puedan tener en usuarios individuales específicos, cuyas necesidades pueden ser muy variadas.

A55. Dichas indicaciones, si están presentes en el marco de información financiera aplicable, proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia para comprender la importancia relativa a efectos del encargo de compilación. Si no están presentes, las consideraciones arriba mencionadas proporcionan al profesional ejerciente un marco de referencia.

A56. La percepción que tiene el profesional ejerciente de las necesidades de los usuarios de la información financiera afecta su perspectiva sobre la importancia relativa. En este contexto, es razonable que el profesional ejerciente asuma que los usuarios:

- tienen un conocimiento razonable de la actividad económica y empresarial, así como de la contabilidad y están dispuestos a analizar la información financiera con una diligencia razonable;
- comprenden que la información financiera se prepara y presenta teniendo en cuenta niveles de importancia relativa;
- 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
- toman decisiones económicas razonables basándose en la información contenida en la información financiera.

A57. Es posible que el marco de información financiera aplicable incluya la premisa de que la información financiera se prepara bajo la hipótesis de empresa en funcionamiento. Si llega a conocimiento del profesional ejerciente la existencia de incertidumbres sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, puede, según las circunstancias, sugerir una presentación más adecuada conforme con el marco de información financiera aplicable, o revelaciones adecuadas relativas a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, con el fin de cumplir dicho marco y para evitar que la información financiera induzca a error.

Condiciones que obligan al profesional ejerciente a renunciar al encargo (Ref: Apartados 33, 35)

A58. En las circunstancias a las que se refiere esta NISR en las que es necesario renunciar al

encargo, la responsabilidad de informar a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad los motivos de la renuncia brinda una oportunidad para explicar las obligaciones éticas del profesional ejerciente.

Documentación (Ref: Apartado 38)

A59. La documentación que exige esta NISR permite alcanzar una serie de objetivos, entre los que se encuentran:

- Proporcionar un registro de cuestiones que continúan siendo relevantes para futuros encargos de compilación.
- Permitir al equipo del encargo, según corresponda, rendir cuentas de su trabajo, así como registrar la finalización del encargo.

A60. El profesional ejerciente también puede considerar incluir en la documentación del encargo una copia del balance de comprobación de la entidad, un resumen de los registros contables significativos u otra información que utilizó para realizar la compilación.

A61. Al registrar el modo en que la información financiera se concilia con los registros subyacentes, los documentos, las explicaciones y demás información proporcionada por la dirección para los fines del encargo de compilación, el profesional ejerciente puede, por ejemplo, mantener en sus archivos un cuadro en el que se muestre la conciliación de los saldos de las cuentas del libro mayor de la entidad con la información financiera compilada, así como cualquier asiento de ajuste u otras modificaciones a la información financiera que el profesional ejerciente haya acordado con la dirección en el trascurso del encargo.

Informe del profesional ejerciente (Ref: Apartado 40)

A62. Un informe por escrito abarca tanto los informes emitidos en soporte de papel como por medios electrónicos.

A63. Cuando el profesional ejerciente tenga conocimiento de que la información financiera compilada y el informe del profesional ejerciente van a incluirse en un documento que contiene otra información, como un informe financiero, podrá considerar la posibilidad, si la estructura de presentación lo permite, de identificar los números de las páginas en las que se presenta la información financiera. Esto ayuda a los usuarios a identificar la información financiera a la que se refiere el informe del profesional ejerciente.

Destinatarios del informe (Ref: Apartado 40(b))

A64. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden especificar a quién debe dirigirse el informe del profesional ejerciente en la jurisdicción correspondiente. El informe del profesional ejerciente normalmente se dirige a la parte que lo contrató según los términos del encargo, por lo general, la dirección de la entidad.

Información financiera preparada con un marco de información financiera con fines específicos (Ref: Apartado 40(j))

A65. De acuerdo con esta NISR, si la información financiera se ha preparado utilizando un marco de información financiera con fines específicos, se requiere que el informe del profesional ejerciente llame la atención de los lectores del informe sobre el marco de información financiera con fines específicos que se utilizó en la información financiera y que mencione que, en consecuencia, es posible que la información financiera no sea adecuada para otros fines. Esto se puede reforzar con una cláusula adicional que restrinja la distribución, la utilización o ambas, del informe del profesional ejerciente únicamente a los usuarios a quienes se destina.

A66. Es posible que información financiera preparada para un fin concreto sea obtenida por terceros distintos de los usuarios a quienes se destina, los cuales pueden intentar utilizar la información para fines diferentes de aquellos que estaban previstos. Por ejemplo, el regulador puede requerir que determinadas entidades presenten estados financieros

preparados con un marco de información financiera con fines específicos y que dichos estados financieros estén disponibles públicamente. El hecho de que dichos estados financieros estén más ampliamente disponibles para terceros que no sean los usuarios a quienes se destinan no significa que los estados financieros se conviertan en estados financieros con fines generales. Las declaraciones que el profesional ejerciente debe incluir en su informe son necesarias para llamar la atención de los lectores sobre el hecho de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

Restricción a la distribución o utilización del informe del profesional ejerciente

A67. El profesional ejerciente puede considerar adecuado indicar que su informe se dirige únicamente a los usuarios específicos a quienes se destina la información financiera. Dependiendo de las disposiciones legales y reglamentarias de cada jurisdicción, esto se puede lograr restringiendo la distribución, la utilización, o ambas, del informe del profesional ejerciente únicamente a los usuarios a quienes se destina.

Finalización del encargo de compilación y fecha del informe del profesional ejerciente (Ref: Apartado 37, 38;41)

A68. El proceso que existe dentro de la entidad para la aprobación de la información financiera por la dirección o, en su caso, por los responsables del gobierno de la entidad, es un aspecto importante que el profesional ejerciente tiene en cuenta al finalizar el encargo de compilación. Dependiendo de la naturaleza y finalidad de la información financiera, es posible que la dirección o los responsables del gobierno de la entidad tengan que seguir un proceso de aprobación preestablecido o que viene impuesto por disposiciones legales o reglamentarias aplicables, para la preparación y finalización de información financiera o de estados financieros de la entidad.

Ejemplos de informes (Ref: Apartado 40)

A69. El Anexo 2 de esta NISR incluye ejemplos de informes de compilación que contienen los elementos obligatorios del informe.

Anexo 1

(Ref: Apartado A44)

Ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación

A continuación se muestra un ejemplo de carta de encargo para un encargo de compilación que ilustra los requerimientos aplicables y la orientación contenidos en esta NISR. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que únicamente pretende ser una orientación que se puede utilizar junto con las consideraciones recogidas en esta NISR. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares de los encargos de compilación concretos. Está diseñada con referencia a una compilación de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a encargos recurrentes como se describe en esta NISR. Puede resultar adecuado solicitar asesoramiento jurídico sobre la idoneidad de cualquier carta propuesta.

Esta carta de encargo detalla las siguientes circunstancias:

- Los estados financieros se compilarán para ser utilizados únicamente por la dirección de una sociedad (sociedad ABC) y la utilización de los estados financieros se restringirá a la dirección. Se restringen a la dirección la distribución y la utilización del informe del profesional ejerciente.
- Los estados financieros compilados incluirán únicamente el balance de situación de la sociedad a 31 de diciembre de 20X1 y el estado de resultados correspondiente al ejercicio finalizado en dicha fecha, sin notas explicativas. La dirección ha decidido que los estados financieros se preparen sobre la base, tal como se describe, del principio del devengo.

***

A la dirección[9] de la sociedad ABC:

[*El objetivo y alcance del encargo de compilación*]

Ustedes han solicitado que prestemos los siguientes servicios:

Sobre la base de información que nos proporcionarán, les ayudaremos en la preparación y presentación de los siguientes estados financieros de la sociedad ABC el balance de situación de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 y el estado de resultados correspondiente al ejercicio finalizado en dicha fecha, sobre la base del coste histórico, reflejando todas las transacciones en efectivo, añadiendo las cuentas de acreedores y deudores comerciales deducida la corrección por deterioro de su valor en cuentas a cobrar de dudoso cobro, las existencias valoradas a coste medio, los impuestos corrientes a pagar a la fecha de cierre del ejercicio y la capitalización de los activos inmovilizados significativos valorados a coste histórico amortizado linealmente a lo largo de su vida útil. Estos estados financieros no incluirán notas explicativas, distintas de aquellas en las que se describe la base contable establecida en esta carta de encargo.

La finalidad para la que se utilizarán los estados financieros es proporcionar información financiera del ejercicio completo mostrando la situación financiera de la entidad a 31 de diciembre de 20X1 y los resultados correspondientes al ejercicio finalizado en dicha fecha. Los estados financieros serán utilizados únicamente por ustedes y no se distribuirán a otras partes.

Nuestras responsabilidades

Un encargo de compilación implica aplicar conocimientos especializados de contabilidad e información financiera para ayudarles en su preparación y presentación. Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la

[9] En este ejemplo de carta de encargo, las menciones "Ustedes", "nosotros", "dirección", "responsables del gobierno de la entidad" y "profesional ejerciente" se utilizarán o modificarán según resulte adecuado en las circunstancias.

exactitud ni la integridad de la información que nos proporcionan para el encargo de compilación o que obtengamos evidencia de ninguna otra forma para expresar una opinión de auditoría o una conclusión de revisión. En consecuencia, no expresaremos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con el marco de información financiera que ustedes han especificado, tal como se ha descrito más arriba.

Realizaremos el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación.* La NISR 4410 (Revisada) requiere que, en la realización de este encargo, cumplamos los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales. Con esa finalidad, se requiere que cumplamos el *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA).

Sus responsabilidades

El encargo de compilación que se realizará partiendo de la premisa de que ustedes reconocen y comprenden que nuestro papel es ayudarles en la preparación y presentación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera que ustedes adoptaron para los estados financieros. En consecuencia, tienen ustedes las siguientes responsabilidades generales que son fundamentales para que podamos realizar el encargo de compilación de conformidad con la NISR 4410 (Revisada):

Son responsables de los estados financieros y de su preparación y presentación de conformidad con un marco de información financiera que sea aceptable teniendo en cuenta la utilización prevista de la información financiera y los usuarios a quienes se destina.

Son responsables de la exactitud e integridad de los registros, documentos, explicaciones y demás información que nos proporcionen con el fin de compilar los estados financieros.

Son responsables de los juicios que sean necesarios para la preparación y presentación de los estados financieros, incluidos aquéllos para los que les prestemos ayuda en el desarrollo del encargo de compilación.

Nuestro informe de compilación

Como parte de nuestro encargo, emitiremos nuestro informe que se adjuntará a los estados financieros compilados por nosotros y que describirá los estados financieros y el trabajo que hemos realizado para este encargo de compilación [véase adjunto]. En el informe también se indicará que los estados financieros únicamente se pueden utilizar para la finalidad descrita en esta carta de encargo y que la distribución y utilización de nuestro informe sobre el encargo de compilación están restringidas a ustedes, como dirección de la sociedad ABC.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestro encargo para compilar los estados financieros que se describen en ella, así como nuestras respectivas responsabilidades.

[*Otra información relevante*]

[*Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso*].

XYZ y Cía.

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

(Firmado)

.....

Nombre y cargo Fecha

Anexo 2

(Ref: Apartado A69)

Ejemplo de informes del profesional ejerciente sobre un encargo de compilación

Encargo de compilación de estados financieros con fines generales

- Ejemplo 1: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales

Encargo de compilación de estados financieros con fines específicos

- Ejemplo 2: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales modificado.

Encargos de compilación de información financiera preparada con un fin específico cuando la utilización o la distribución de la información financiera se restringe a los usuarios a quienes se destina

- Ejemplo 3: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera especificado en un contrato.
- Ejemplo 4: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera elegido por la dirección de la entidad para información financiera requerida por la dirección para sus propios fines.
- Ejemplo 5: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar información financiera cuando se trata de un elemento, cuenta o partida, que es [insertar la referencia adecuada a la información requerida para el cumplimiento de una disposición reglamentaria].

Ejemplo 1: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales

- **Estados financieros con fines generales de conformidad con una disposición legal que especifica que los estados financieros de la entidad se deben preparar aplicando las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF para PYMES).**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado. Estos estados financieros comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 de la sociedad ABC, 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros están preparados de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 2: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera con fines generales modificado.

- **Estados financieros preparados utilizando un marco de información financiera adoptado por la dirección con modificaciones.**
- **El marco de información financiera aplicable son las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas excepto por el tratamiento de los bienes inmuebles que han sido revalorizados en vez de estar valorados a coste histórico.**
- **Ni la distribución ni la utilización de los estados financieros están restringidas.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado. Estos estados financieros comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1 de la sociedad ABC, 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con la base contable descrita en la Nota X a los estados financieros. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con la base contable descrita en la Nota X.

Como se indica en la Nota X, los estados financieros se han preparado y se presentan de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas excepto por el tratamiento de los bienes inmuebles que han sido revalorizados en vez de estar valorados a coste histórico. Los estados financieros se han preparado para la finalidad descrita en la Nota Y a los estados financieros. En consecuencia, estos estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 3: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando un marco de información financiera especificado en un contrato.

- **Estados financieros preparados de conformidad con las cláusulas de un contrato, utilizando la base contable especificada en el contrato.**
- **El profesional ejerciente es contratado por un tercero distinto de la dirección o de los responsables del gobierno de la entidad.**
- **Los estados financieros se destinan únicamente a las partes especificadas en el contrato.**
- **Se restringen la distribución y la utilización del informe del profesional ejerciente a los usuarios a quienes se destinan los estados financieros que se especifican en el contrato.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la parte contratante[1]]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC («la Sociedad») sobre la base de información que nos ha proporcionado la dirección de la Sociedad ("dirección"). Estos estados financieros comprenden [e*numere todos los elementos de los estados financieros preparados de conformidad con la base contable especificada en el Contrato y el periodo/fecha a la que se refieren*].

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitar a la dirección la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con base contable descrita en la Nota X a los estados financieros. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

La dirección es responsable de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos ha proporcionado la dirección para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con la base contable descrita en la Nota X.

Como se indica en la Nota X, los estados financieros han sido preparados y se presentan de conformidad con la base descrita en la cláusula Z del contrato de la Sociedad con XYZ, S.A. de fecha [*insertar la fecha del contrato/acuerdo*] ("el Contrato") y con la finalidad que se describe en la Nota Y a los estados financieros. En consecuencia, estos estados financieros se destinan para su utilización exclusiva por las partes especificadas en el contrato y pueden no ser adecuados para otros fines.

Nuestro informe de compilación se dirige únicamente a las partes especificadas en el contrato y no se debería distribuir fuera de dicho ámbito.

---

[1] En otro caso, al destinatario adecuado especificado en el contrato aplicable.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 4: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar estados financieros utilizando una base contable elegida por la dirección de una entidad para información financiera requerida por la dirección para sus propios fines.

- **Estados financieros preparados utilizando un marco de información financiera con fines específicos, que se destina únicamente a la dirección de una sociedad para sus propios fines.**
- **Los estados financieros incluyen determinadas periodificaciones y se componen únicamente de un balance de situación, de un estado de resultados y de una nota única que se refiere a la base contable utilizada para los estados financieros.**
- **Los estados financieros se destinan únicamente para su utilización por la dirección.**
- **La distribución del informe del profesional ejerciente se restringe a la dirección.**

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC]

Hemos compilado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado. Estos estados financieros incluyen únicamente el balance de situación de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 y un estado de resultados correspondiente al ejercicio finalizado en dicha fecha.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación de estos estados financieros de conformidad con la base contable descrita en la Nota X a los estados financieros. Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de estos estados financieros y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de estos estados financieros. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si los estados financieros se prepararon de conformidad con la base contable descrita en la Nota X.

En la Nota X se describe la base sobre la que se han preparado estados financieros y su finalidad se describe en la Nota Y. En consecuencia, estos estados financieros deben ser utilizados únicamente por ustedes y pueden no ser adecuados para otros fines.

Nuestro informe de compilación se dirige únicamente a ustedes como dirección de la sociedad ABC y no puede ser distribuido fuera de dicho ámbito.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

Ejemplo 5: Informe del profesional ejerciente relativo a un encargo para compilar información financiera cuando se trata de un elemento, cuenta o partida, que es [*insertar la referencia adecuada a la información requerida para el cumplimiento de una disposición reglamentaria*].

- **La información financiera ha sido preparada para un fin específico, por ejemplo, para cumplir con los requerimientos de información financiera establecidos por el regulador, de conformidad con las disposiciones establecidas por el regulador que describen la estructura y contenido de la información financiera.**
- **El marco de información financiera aplicable es un marco de cumplimiento.**
- **La información financiera se destina a satisfacer las necesidades de determinados usuarios y su utilización se restringe a dichos usuarios.**
- La distribución del informe del profesional ejerciente se restringe a los usuarios a quienes se destina.

INFORME DE COMPILACIÓN DEL PROFESIONAL EJERCIENTE

[A la dirección de la sociedad ABC[2]]

Hemos compilado el estado de [*identifique la información financiera compilada*] adjunto de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 20X1 ("el Estado") sobre la base de información que ustedes nos han proporcionado.

Hemos realizado el encargo de compilación de conformidad con la Norma Internacional de Servicios Relacionados (NISR) 4410 (Revisada), *Encargos de Compilación*.

Hemos aplicado conocimientos especializados de contabilidad y preparación de información financiera con el fin de facilitarles la preparación y presentación del estado requerido por [*insertar el nombre o la referencia de la disposición reglamentaria aplicable*] Hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables, incluidos los principios de integridad, objetividad y competencia y diligencia profesionales.

Ustedes son responsables de este estado y de la exactitud e integridad de la información utilizada para su compilación.

Puesto que un encargo de compilación no es un encargo de aseguramiento, no se requiere que verifiquemos ni la exactitud ni la integridad de la información que nos han proporcionado para la compilación de este estado. En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría ni una conclusión de revisión acerca de si el estado se preparó de conformidad con [*insertar el nombre o una referencia al marco de información financiera aplicable que se establece en la disposición reglamentaria aplicable*].

Como se indica en la Nota X, el estado se ha preparado y se presenta sobre la base prescrita por [*insertar el nombre o una referencia al marco de información financiera aplicable especificado en la disposición reglamentaria aplicable*], con el fin de que la sociedad ABC cumpla [insertar el nombre o una referencia a la disposición reglamentaria aplicable].

Nuestro informe se destina únicamente para su utilización por la sociedad ABC y el Regulador F y no puede ser distribuido a otras partes distintas de la sociedad ABC o del Regulador F.

[Firma del profesional ejerciente]

[Fecha del informe del profesional ejerciente]

[Dirección del profesional ejerciente]

---

[2] En otro caso, al destinatario adecuado especificado en los requerimientos de información financiera aplicables.

NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 1

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

(En vigor a partir del 15 de diciembre de 2022)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIGC 1-5

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría 6-11

Aplicabilidad de esta NIGC 12

Fecha de entrada en vigor 13

Objetivo 14–15

Definiciones 16

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables 17-18

El sistema de gestión de la calidad ..... 19 -22

El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría 23-27

Gobierno y liderazgo 28

Requerimientos de ética aplicables 29

Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos 30

Realización del encargo 31

Recursos 32

Información y comunicación 33

Respuestas predeterminadas 34

El proceso de seguimiento y corrección 35-47

Requerimientos de la red o servicios de la red 48-52

Evaluación del sistema de gestión de la calidad 53-56

Documentación 57–60

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIGC A1–A2

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría A3–A5

Aplicabilidad de esta NIGC A6–A9

Definiciones A10–A28

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables A29

El sistema de gestión de la calidad A30–A38

El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría A39–A54

Gobierno y liderazgo A55–A61

Requerimientos de ética aplicables A62–A66
Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos A67–A74
Realización del encargo A75–A85
Recursos A86-A108
Información y comunicación A109–A115
Respuestas predeterminadas A116–A137
El proceso de seguimiento y corrección A138–A174
Requerimientos de la red o servicios de la red A175–A186
Evaluación del sistema de gestión de la calidad A187–A201
Documentación A202–A206

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías y revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o de servicios relacionados*, debe interpretarse conjuntamente con el *Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y de Servicios Relacionados*.

Introducción

Alcance de esta NIGC

1. Esta Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías o de las revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados.

2. Las revisiones de la calidad de los encargos forman parte del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y:

   (a) Esta NIGC trata de las responsabilidades que tiene la firma de auditoría de establecer políticas o procedimientos relativos a los encargos que están sujetos a revisiones de la calidad.

   (b) La NIGC 2[1] trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo, y de la realización y documentación de la revisión de la calidad del encargo.

3. Otros pronunciamientos del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB):

   (a) parten de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a las NIGC o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes[2]; y

   (b) incluyen requerimientos para los socios de los encargos y otros miembros del equipo del encargo relativos a la gestión de la calidad en el encargo. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada) trata de las responsabilidades específicas del auditor en relación con la gestión de la calidad en el encargo en una auditoría de estados financieros y de las correspondientes responsabilidades del socio del encargo. (Ref: Apartado A1)

4. Esta NIGC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables. Las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables pueden establecer responsabilidades para la gestión de la calidad por la firma de auditoría más allá de los que se describen en esta NIGC. (Ref: Apartado A2)

5. Esta NIGC se aplica a todas las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados (es decir, si la firma de auditoría realiza cualquiera de estos encargos, es aplicable esta NIGC y el sistema de gestión de la calidad establecido de conformidad con los requerimientos de esta NIGC permite a la firma de auditoría la realización de todos estos encargos de manera congruente).

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría

6. Un sistema de gestión de la calidad opera de un modo continuo e iterativo y responde ante los cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. Asimismo, no opera de un modo lineal. Sin embargo, a efectos de esta NIGC, un sistema de gestión de la calidad trata los siguientes ocho componentes: (Ref: Apartado A3)

   (a) el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría;

   (b) gobierno y liderazgo;

   (c) requerimientos de ética aplicables;

   (d) aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos;

   (e) realización del encargo;

---

1 NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*

2 Véase, por ejemplo, la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros* (Revisada), apartado 3.

(f) recursos;

(g) información y comunicación y

(h) el proceso de seguimiento y corrección.

7. Esta NIGC requiere que la firma de auditoría aplique un enfoque basado en el riesgo para el diseño, implementación y funcionamiento de los componentes del sistema de gestión de la calidad de un modo interconectado y coordinado de tal forma que la firma de auditoría gestione de forma proactiva la calidad de los encargos que realiza. (Ref: Apartado A4)

8. El enfoque basado en el riesgo se integra en los requerimientos de esta NIGC a través de:

(a) El establecimiento de objetivos de calidad. Los objetivos de calidad establecidos por la firma de auditoría consisten en objetivos relacionados con los componentes del sistema de gestión de la calidad que deben ser alcanzados por la firma de auditoría. Se requiere que la firma de auditoría establezca los objetivos de calidad especificados por esta NIGC y cualquier objetivo de calidad adicional que la firma de auditoría considere necesario para alcanzar los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

(b) La identificación y valoración de los riesgos para alcanzar los objetivos de calidad (denominados en esta norma riesgos de calidad). Se requiere que la firma de auditoría identifique y valore los riesgos de calidad para disponer de una base para el diseño e implementación de respuestas.

(c) El diseño e implementación de respuestas para responder a los riesgos de calidad. La naturaleza, momento de realización y extensión de las respuestas de la firma para responder a los riesgos de calidad se basan en los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad y responden a estos.

9. Esta NIGC requiere que, por lo menos una vez al año, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este, en nombre de la firma de auditoría, evalúen el sistema de gestión de la calidad y concluyan si proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema mencionados en el apartado 14(a) y (b). (Ref: Apartado A5)

Graduación

10. Para aplicar un enfoque basado en el riesgo, se requiere que la firma de auditoría tenga en cuenta:

(a) la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría; y

(b) la naturaleza y las circunstancias de los encargos que realiza la firma de auditoría.

En consecuencia, el diseño del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, en especial su complejidad y grado de formalización, variará. Por ejemplo, es probable que una firma de auditoría que realiza distintos tipos de encargos para un amplio número de entidades, incluidas auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, necesite un sistema de gestión de la calidad y una documentación de soporte más complejos y formales que una firma de auditoría que realiza solo revisiones de estados financieros o encargos de compilación.

Redes y proveedores de servicios

11. Esta NIGC trata de las responsabilidades de la firma de auditoría cuando esta:

(a) forma parte de una red y cumple los requerimientos de la red o utiliza sus servicios en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos; o

(b) utiliza recursos de un proveedor de servicios en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos.

Incluso cuando la firma de auditoría cumple los requerimientos de la red o utiliza sus servicios o recursos de un proveedor de servicios, es responsable de su sistema de gestión de la calidad.

Aplicabilidad de esta NIGC

12. El apartado 14 contiene el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicar esta NIGC. Esta NIGC contiene: (Ref: Apartado A6)

(a) los requerimientos diseñados con el fin de permitir a la firma de auditoría alcanzar el objetivo establecido en el apartado 14; (Ref: Apartado A7)

(b) orientaciones en forma de una guía de aplicación y otras anotaciones explicativas; (Ref: Apartado A8)

(c) anotaciones introductorias que proporcionan el contexto relevante para una correcta comprensión de esta NIGC y

(d) definiciones. (Ref: Apartado A9)

Fecha de entrada en vigor

13. Se requiere que los sistemas de gestión de la calidad que cumplan con esta NIGC estén diseñados e implementados el 15 de diciembre de 2022, y que la evaluación del sistema de gestión de la calidad requerida en los apartados 53–54 de esta NIGC se realice en el plazo de un año a partir del 15 de diciembre 2022.

Objetivo

14. El objetivo de la firma de auditoría es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías o de las revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados realizados por ella, que le proporcione una seguridad razonable de que:

(a) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y

(b) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

15. Se sirve al interés público al realizar encargos de calidad de manera congruente. El diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad permiten que se realicen encargos de calidad de manera congruente al proporcionar a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad establecidos en el apartado 14(a) y (b). Se alcanzan encargos de calidad a través de la planificación y ejecución de los encargos y de la emisión de informes sobre estos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir los requerimientos legales y reglamentarios aplicables implica la aplicación de juicio profesional y, cuando sea aplicable al tipo de encargo, del escepticismo profesional.

Definiciones

16. A efectos de esta NIGC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (“deficiencia”

en esta NIGC) – Se produce cuando: (Ref: Apartados A10, A159–A160)

(i) no se establece un objetivo de calidad necesario para alcanzar el objetivo del sistema de gestión de la calidad;

(ii) no se identifican o no se valoran adecuadamente un riesgo o una combinación de riesgos de calidad; (Ref: Apartado A11)

(iii) una respuesta o una combinación de respuestas no reducen a un nivel aceptablemente bajo la probabilidad de que exista un riesgo de calidad porque la respuesta o las respuestas no están adecuadamente diseñadas o implementadas o no operan eficazmente; o

(iv) está ausente otro aspecto del sistema de gestión de la calidad o no ha sido adecuadamente diseñado o implementado o no funciona eficazmente, de modo que no se ha cumplido un requerimiento de esta NIGC. (Ref: Apartado A12)

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

(c) Socio del encargo[3] – El socio u otra persona nombrada por la firma de auditoría que es responsable del encargo y de su realización, así como del informe que se emite en nombre de la firma de auditoría y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

(d) Revisión de la calidad del encargo – Una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella.

(e) Revisor de la calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa nombrada por la firma de auditoría para realizar la revisión de la calidad del encargo.

(f) Equipo del encargo – Todos los socios y empleados que realizan el encargo, así como cualquier otra persona que aplica procedimientos en relación con el encargo, excluidos un experto externo[4] y los auditores internos que prestan ayuda directa en un encargo. (Ref: Apartado A13)

(g) Inspecciones externas – Inspecciones o investigaciones, llevadas a cabo por un organismo externo de supervisión, en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o con los encargos realizados por esta. (Ref: Apartado A14)

(h) Hallazgos (en relación con un sistema de gestión de la calidad) – Información sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad que se ha obtenido de la realización de actividades de seguimiento, de inspecciones externas y de otras fuentes relevantes, la cual indica que pueden existir una o varias deficiencias. (Ref: Apartados A15–A17)

(i) Firma de auditoría – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad o su equivalente en el sector público. (Ref: Apartado A18)

(j) Entidad cotizada – Entidad cuyas acciones, participaciones de capital o deuda cotizan

---

[3] En su caso, los términos “socio del encargo” y “socio” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

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

o están admitidas a cotización en un mercado de valores reconocido, o se negocian al amparo de la regulación de un mercado de valores reconocido o de otra organización equivalente.

(k) Firma de la red – Firma de auditoría o entidad que pertenece a la red de la firma de auditoría.

(l) Red – Una estructura más amplia: (Ref: Apartado A19)

(i) que tiene por objetivo la cooperación; y

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

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

(n) Personal – Socios y empleados de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A20–A21)

(o) Juicio profesional – Aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevantes, en el contexto de las normas profesionales, para la toma de decisiones informadas acerca de la forma de proceder adecuada para el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

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

(q) Objetivos de calidad – Los resultados que se persiguen en relación con los componentes del sistema de gestión de la calidad y que deben ser alcanzados por la firma de auditoría.

(r) Riesgo de calidad – Un riesgo que tiene una posibilidad razonable de:

(i) existir y de

(ii) individualmente, o en combinación con otros riesgos, afectar negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad.

(s) Seguridad razonable – En el contexto de las NIGC, un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

(t) Requerimientos de ética aplicables – Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a los profesionales de la contabilidad cuando realizan encargos que son auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del Código de ética del IESBA en relación con las auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref: Apartados A22–A24, A62)

(u) Respuesta (en relación con un sistema de gestión de la calidad) – Políticas o procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría para responder a uno o varios riesgos de calidad: (Ref: Apartados A25–A27, A50)

(i) Las políticas son declaraciones acerca de lo que se debería o no se debería

hacer para responder a uno o varios riesgos de calidad. Esas declaraciones pueden estar documentadas, formuladas explícitamente en comunicados o implícitas en actuaciones y decisiones.

(ii) Los procedimientos son actuaciones para implementar las políticas.

(v) Proveedor de servicios (en el contexto de esta NIGC) – Una persona o una organización externas a la firma de auditoría que proporcionan un recurso que se utiliza en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos. Los proveedores de servicios no incluyen a la red de la firma de auditoría, a otras firmas de la red o a otras estructuras u organizaciones dentro de la red. (Ref: Apartados A28, A105)

(w) Empleados – Profesionales, distintos de los socios, incluidos cualesquiera expertos que la firma de auditoría emplea.

(x) Sistema de gestión de la calidad – Un sistema diseñado, implementado y operado por una firma de auditoría para proporcionarle una seguridad razonable de que:

(i) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y

(ii) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

17. La firma de auditoría cumplirá cada uno de los requerimientos de esta NIGC salvo que el requerimiento no sea aplicable a la firma de auditoría debido a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos. (Ref: Apartado A29)

18. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y la persona o las personas que tienen la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría tendrán un conocimiento de esta NIGC, incluida la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, para conocer el objetivo de la NIGC y para aplicar sus requerimientos adecuadamente.

El sistema de gestión de la calidad

19. La firma de auditoría diseñará, implementará y operará un sistema de gestión de la calidad. A tal efecto, la firma de auditoría aplicará el juicio profesional teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. El componente de gobierno y liderazgo del sistema de gestión de la calidad establece el entorno que sustenta el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A30–A31)

Responsabilidades

20. La firma de auditoría asignará: (Ref: Apartados A32–A35)

(a) la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este al presidente ejecutivo o socio director (o equivalente) de la firma de auditoría o, en su caso, al consejo directivo de socios (o equivalente) de la firma de auditoría.

(b) la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad;

(c) la responsabilidad operativa de aspectos específicos del sistema de gestión de la calidad, incluidos:

(i) el cumplimiento de los requerimientos de independencia y (Ref: Apartado A36)

(ii) el proceso de seguimiento y corrección.

21. En la asignación de las funciones enumeradas en el apartado 20 la firma de auditoría determinará que la persona o las personas: (Ref: Apartado A37)

(a) tienen la experiencia, conocimiento, influencia y autoridad adecuados dentro de la firma de auditoría, y el tiempo suficiente, para cumplir con la responsabilidad que les ha sido asignada; y (Ref: Apartado A38)

(b) conocen las funciones que les han sido asignadas y que deben rendir cuentas de su cumplimiento.

22. La firma de auditoría dispondrá que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad, del cumplimiento de los requerimientos de independencia y del proceso de seguimiento y corrección tengan una línea directa de comunicación con la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este.

El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría

23. La firma de auditoría diseñará e implementará un proceso de valoración del riesgo para establecer objetivos de calidad, identificar y valorar los riesgos de calidad y diseñar e implementar las respuestas para responder a esos riesgos. (Ref: Apartados A39–A41)

24. La firma de auditoría establecerá los objetivos de calidad especificados por esta NIGC y cualquier objetivo de calidad adicional que la firma de auditoría considere necesario para alcanzar los objetivos del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A42–A44)

25. La firma de auditoría identificará y valorará los riesgos de calidad para disponer de una base para el diseño y la implementación de respuestas. A tal efecto, la firma de auditoría:

(a) obtendrá un conocimiento de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad, incluido: (Ref: Apartados A45–A47)

(i) Con respecto a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, los relacionados con:

a. la complejidad y las características operativas de la firma de auditoría;

b. las decisiones y actuaciones estratégicas y operativas de la firma de auditoría, sus procesos de negocio y su modelo de negocio;

c. las características y el estilo de dirección de los dirigentes;

d. los recursos de la firma de auditoría, incluidos los recursos proporcionados por los proveedores de servicios;

e. las disposiciones legales y reglamentarias, las normas profesionales y el entorno en el que opera la firma de auditoría y,

f. en el caso de que la firma de auditoría pertenezca a una red, la naturaleza y extensión de los requerimientos de la red y, en su caso, de los servicios de la red.

(ii) Con respecto a la naturaleza y las circunstancias de los encargos realizados por la firma de auditoría, las relacionadas con:

a. los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los informes a emitir; y

b. los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos.

(b) tendrá en cuenta el modo y grado en que las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones del apartado 25(a) pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad. (Ref: Apartado A48)

26. La firma de auditoría diseñará e implementará respuestas a los riesgos de calidad que estén basadas y respondan a los motivos de las valoraciones asignadas a dichos riesgos. Las respuestas de la firma de auditoría incluirán también las respuestas indicadas en el apartado 34. (Ref: Apartados A49–A51)

27. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos diseñados para identificar información que indique que son necesarios objetivos de calidad adicionales, o riesgos de calidad o respuestas modificados o adicionales, debido a cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. Si se identifica esa información, la firma de auditoría la considerará y, si resulta adecuado: (Ref: Apartados A52–A53)

(a) establecerá objetivos de calidad adicionales o modificará los objetivos de calidad adicionales que la firma de auditoría ya ha establecido; (Ref: Apartado A54)

(b) identificará y valorará riesgos de calidad adicionales, modificará los riesgos de calidad o los valorará de nuevo; o

(c) diseñará e implementará respuestas adicionales o modificará las respuestas.

Gobierno y liderazgo

28. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan del gobierno y liderazgo de la firma de auditoría y definen el entorno que sustenta el sistema de gestión de la calidad.

(a) La firma de auditoría demuestra un compromiso con la calidad a través de una cultura que existe en toda la firma de auditoría, la cual reconoce y refuerza: (Ref: Apartados A55–A56)

(i) la función de la firma de auditoría de servir al interés público realizando encargos de calidad de manera congruente;

(ii) la importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales;

(iii) la responsabilidad de todo el personal con la calidad en relación con la realización de encargos o en actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, y del comportamiento que se espera de ellos; y

(iv) la importancia de la calidad en las decisiones y actuaciones estratégicas de la firma de auditoría, incluidas sus prioridades financieras y operativas.

(b) Los dirigentes son responsables de la calidad y de rendir cuentas sobre esta. (Ref: Apartado A57)

(c) Los dirigentes demuestran un compromiso con la calidad a través de sus actuaciones y comportamientos. (Ref: Apartado A58)

(d) La estructura organizativa y la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad

es adecuada para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. (Ref: Apartados A32, A33, A35, A59)

(e) Las necesidades de recursos, incluidos los recursos financieros, se planifican, y los recursos se obtienen, distribuyen o asignan, de un modo congruente con el compromiso de la firma de auditoría con la calidad. (Ref: Apartados A60–A61)

Requerimientos de ética aplicables

29. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan el cumplimiento de las responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia: (Ref: Apartados A62–A64, A66)

(a) La firma de auditoría y su personal:

(i) conocen los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos; y (Ref: Apartados A22, A24)

(ii) cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos.

(b) Otras personas, incluidas la red, las firmas de la red, las personas de la red o de las firmas de la red, o los proveedores de servicios sujetos a los requerimientos de ética aplicables a los que están sujetos la firma de auditoría y sus encargos:

(i) conocen los requerimientos de ética aplicables que les son de aplicación; y (Ref: Apartados A22, A24, A65)

(ii) cumplen sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables que les son de aplicación.

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

30. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos:

(a) Juicios de la firma de auditoría sobre si se debe aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico sobre la base de:

(i) información obtenida sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo y la integridad y los valores éticos del cliente (incluida la dirección y, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad) que sea suficiente para sustentar esos juicios; y (Ref: Apartados A67–A71)

(ii) la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. (Ref: Apartado A72)

(b) Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría no conducen a juicios inapropiados sobre si se debe aceptar o continuar una relación con un cliente o un encargo específico. (Ref: Apartados A73–A74)

Realización del encargo

31. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la realización de encargos de calidad:

(a) Los equipos de los encargos conocen y cumplen sus responsabilidades en relación con los encargos, incluida, en su caso, la responsabilidad global de los socios de los encargos de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar suficiente y

adecuadamente en el transcurso del encargo. (Ref: Apartado A75)

(b) La naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los equipos de los encargos y la revisión del trabajo realizado son adecuados según la naturaleza y las circunstancias de los encargos, así como los recursos asignados o puestos a disposición de los equipos de los encargos, y el trabajo realizado por los miembros del equipo con menos experiencia es dirigido, supervisado y revisado por miembros del equipo con más experiencia. (Ref: Apartados A76–A77)

(c) Los equipos de los encargos aplican de modo adecuado el juicio profesional y, cuando es aplicable al tipo de encargo, el escepticismo profesional. (Ref: Apartado A78)

(d) Se realizan las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y se implementan las conclusiones acordadas. (Ref: Apartados A79–A81)

(e) Las diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo, o las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría se ponen en conocimiento de la firma de auditoría y se resuelven. (Ref: Apartado A82)

(f) Se compila la documentación del encargo de manera oportuna después de la fecha del informe del encargo y se conserva y retiene adecuadamente para las necesidades de la firma de auditoría y para cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias, los requerimientos de ética aplicables o las normas profesionales. (Ref: Apartados A83–A85)

Recursos

32. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan el modo adecuado de obtener, desarrollar, utilizar, conservar, distribuir y asignar los recursos de manera oportuna para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartados A86–A87)

Recursos humanos

(a) El personal se contrata, forma y retiene y tiene la competencia y capacidad necesarias para: (Ref: Apartados A88–A90)

(i) realizar de manera congruente encargos de calidad, incluido tener conocimiento o experiencia relevantes para los encargos realizados por la firma de auditoría, o

(ii) realizar actividades o desempeñar responsabilidades en relación con el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

(b) El personal demuestra un compromiso con la calidad mediante sus actuaciones y comportamientos, desarrolla y mantiene la adecuada competencia para desempeñar sus funciones y se le piden responsabilidades, o se le reconocen, mediante evaluaciones oportunas, su remuneración, promoción y otros incentivos. (Ref: Apartados A91–A93)

(c) Las personas provienen de fuentes externas (es decir, de la red, de otra firma de la red o de un proveedor de servicios) cuando la firma de auditoría no dispone de personal suficiente o adecuado para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o la realización de los encargos. (Ref: Apartado A94)

(d) Se asignan los miembros de los equipos de los encargos a cada encargo, incluido un

socio del encargo con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar encargos de calidad de manera congruente. (Ref: Apartados A88–A89, A95–A97)

(e) Se asignan personas para realizar actividades dentro del sistema de gestión de la calidad con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para ello.

Recursos tecnológicos

(f) Se obtienen o desarrollan, se implementan, mantienen y utilizan los recursos tecnológicos adecuados para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la realización de encargos. (Ref: Apartados A98–A101, A104)

Recursos intelectuales

(g) Se obtienen o desarrollan, se implementan, mantienen y utilizan los recursos intelectuales adecuados para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y para que se realicen encargos de calidad de manera congruente, y dichos recursos intelectuales son congruentes con las normas profesionales y, en su caso, con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. (Ref: Apartados A102–A104)

Proveedores de servicios

(h) Los recursos humanos, tecnológicos o intelectuales procedentes de los proveedores de servicios son adecuados para su utilización en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y en la realización de encargos, teniendo en cuenta los objetivos de calidad del apartado 32 (d), (e), (f) y (g). (Ref: Apartados A105–A108)

Información y comunicación

33. La firma de auditoría establecerá los siguientes objetivos de calidad que tratan la obtención, generación o utilización de la información con respecto al sistema de gestión de la calidad, y de su comunicación dentro de la firma de auditoría y a terceros de manera oportuna para permitir el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartado A109)

(a) El sistema de información identifica, captura, procesa y conserva la información relevante y fiable en la que se sustenta el sistema de gestión de la calidad, tanto de fuentes internas como externas. (Ref: Apartados A110–A111)

(b) La cultura de la firma de auditoría reconoce y refuerza la responsabilidad del personal de intercambiar información con la firma de auditoría y entre ellos. (Ref: Apartado A112)

(c) Se intercambia información relevante y fiable en toda la firma de auditoría y con los equipos de los encargos, incluido que: (Ref: Apartado A112)

(i) la información se comunica al personal y a los equipos de los encargos, y la naturaleza, momento de realización y extensión de la información es suficiente para permitirles conocer y cumplir sus responsabilidades en relación con la realización de actividades dentro del sistema de gestión de la calidad o de los encargos; y

(ii) el personal y los equipos de los encargos comunican información a la firma de auditoría al realizar actividades dentro del sistema de gestión de la calidad o en los encargos.

(d) Se comunica información relevante y fiable a terceros, incluido:

(i) la firma de auditoría comunica la información a la red a la que pertenece, dentro de ella o a los proveedores de servicios, en su caso, permitiendo que la red o los proveedores de servicios cumplan sus responsabilidades en relación con los requerimientos o los servicios de la red o los recursos que proporcionan; y (Ref: Apartado A113)

(ii) se comunica la información al exterior cuando lo requieren las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales, o para ayudar a terceros a conocer el sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A114–A115)

Respuestas predeterminadas

34. En el diseño e implementación de respuestas de acuerdo con el apartado 26, la firma de auditoría incluirá las siguientes respuestas: (Ref: Apartado A116)

(a) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos para:

(i) identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables; e (Ref: Apartado A117)

(ii) identificar, comunicar y evaluar cualquier incumplimiento de los requerimientos de ética aplicables e informar sobre ello y responder de modo adecuado y oportuno a las causas y consecuencias de los incumplimientos. (Ref: Apartados A118–A119)

(b) La firma de auditoría obtiene, al menos una vez al año, una confirmación documentada del cumplimiento de los requerimientos de independencia de todo el personal que deba ser independiente de acuerdo con los requerimientos de ética aplicables.

(c) La firma de auditoría establece políticas y procedimientos para recibir, investigar y resolver las quejas y denuncias acerca de trabajos que no se han realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o de incumplimientos de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de acuerdo con esta NIGC. (Ref: Apartados A120–A121)

(d) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos para tratar las circunstancias en las que:

(i) Llega a su conocimiento información posterior a la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o un encargo específico que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiesen llevado a la firma de auditoría a rehusar continuar la relación con el cliente o el encargo específico; o (Ref: Apartados A122–A123)

(ii) Las disposiciones legales o reglamentarias obligan a la firma de auditoría a aceptar la relación con un cliente o un encargo específico. (Ref: Apartado A123)

(e) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que: (Ref: Apartados A124–A126)

(i) requieren la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad cuando se realiza una auditoría de estados financieros de entidades cotizadas sobre el modo en el que el sistema de gestión de la calidad sustenta la realización de encargos de auditoría de calidad de manera congruente; (Ref: Apartados A127–A129)

(ii) tratan cuándo es adecuado, en otros casos, comunicar con terceros sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría; y (Ref: Apartado A130)

(iii) tratan la información que se debe proporcionar cuando se comunica externamente de acuerdo con los apartados 34(e)(i) y 34(e)(ii), incluida la naturaleza, momento de realización y extensión, así como la forma adecuada de comunicación. (Ref: Apartados A131–A132)

(f) La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que tratan las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con la NIGC2, y requieren que se realice una revisión de la calidad del encargo para:

(i) las auditorías de estados financieros de entidades cotizadas;

(ii) las auditorías u otros encargos para los que las disposiciones legales o reglamentarias requieren una revisión de la calidad; y (Ref: Apartado A133)

(iii) las auditorías u otros encargos para los que la firma de auditoría determina que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada para responder a uno o varios riesgos de calidad. (Ref: Apartados A134-A137)

El proceso de seguimiento y corrección

35. La firma de auditoría establecerá un proceso de seguimiento y corrección para: (Ref: Apartado A138)

(a) Proporcionar información relevante, fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.

(b) Tomar medidas adecuadas para responder a deficiencias identificadas con el fin de que dichas deficiencias sean corregidas oportunamente.

Diseño y realización de actividades de seguimiento

36. La firma de auditoría diseñará y realizará actividades de seguimiento para disponer de una base para la identificación de deficiencias.

37. Para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento, la firma de auditoría tendrá en cuenta: (Ref: Apartados A139–A142)

(a) los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad;

(b) el diseño de las respuestas;

(c) el diseño del proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría y del proceso de seguimiento y corrección; (Ref: Apartados A143–A144)

(d) los cambios en el sistema de gestión de la calidad; (Ref: Apartado A145)

(e) los resultados de anteriores actividades de seguimiento, si estas siguen siendo relevantes para evaluar el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y si las medidas correctoras para tratar deficiencias identificadas con anterioridad fueron

eficaces; y (Ref: Apartados A146–A147)

(f) Otra información relevante, incluidas las quejas y denuncias acerca de trabajos que no se han realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o de incumplimientos de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de acuerdo con esta NIGC, información de inspecciones externas e información de proveedores de servicios. (Ref: Apartados A148–A150)

38. En sus actividades de seguimiento, la firma de auditoría incluirá la inspección de encargos finalizados y determinará los encargos y socios de los encargos a seleccionar. A tal efecto, la firma de auditoría: (Ref: Apartados A141, A151–A154)

(a) tendrá en cuenta las cuestiones mencionadas en el apartado 37;

(b) considerará la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría y los encargos y socios de los encargos sujetos a dichas actividades de seguimiento; y

(c) seleccionará al menos un encargo finalizado por cada socio del encargo de manera cíclica determinada por la firma de auditoría.

39. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que:

(a) requieran que las personas que realizan las actividades de seguimiento tengan la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para realizar dichas actividades eficazmente; y

(b) traten la objetividad de las personas que realizan las actividades de seguimiento. Dichas políticas o procedimientos prohibirán a los miembros del equipo del encargo o al revisor de la calidad de un encargo que realicen una inspección de ese encargo. (Ref: Apartados A155–A156)

Evaluación de los hallazgos e identificación de las deficiencias

40. La firma de auditoría evaluará los hallazgos para determinar si existen deficiencias, incluido en el proceso de seguimiento y corrección. (Ref: Apartados A157–A162)

Evaluación de las deficiencias identificadas

41. La firma de auditoría evaluará la gravedad y generalización de las deficiencias identificadas: (Ref: Apartados A161, A163–A164)

(a) Investigando el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas. Al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para investigar el origen o los orígenes, la firma de auditoría tendrá en cuenta la naturaleza de las deficiencias identificadas y su posible gravedad. (Ref: Apartados A165–A169)

(b) Evaluando el efecto de las deficiencias identificadas, individualmente o en conjunto, sobre el sistema de gestión de la calidad.

Respuesta a las deficiencias identificadas

42. La firma de auditoría diseñará e implementará medidas correctoras para tratar las deficiencias identificadas que den respuesta al análisis del origen. (Ref: Apartados A170–A172)

43. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del

proceso de seguimiento y corrección evaluarán si las medidas correctoras:

(a) están adecuadamente diseñadas para tratar las deficiencias identificadas y su correspondiente origen u orígenes y determinarán si han sido implementadas; y

(b) implementadas para tratar deficiencias identificadas con anterioridad son eficaces.

44. Si la evaluación indica que las medidas correctoras no están adecuadamente diseñadas e implementadas o no son eficaces, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección tomarán las medidas adecuadas para determinar que las medidas correctoras se modifican adecuadamente hasta ser eficaces.

Hallazgos en relación con un determinado encargo

45. La firma de auditoría responderá a las circunstancias cuando los hallazgos indiquen que hay uno o varios encargos en los que, durante su realización, se omitieron procedimientos requeridos o si el informe emitido puede no ser adecuado. La respuesta de la firma de auditoría incluirá: (Ref: Apartado A173)

(a) tomar las medidas adecuadas para cumplir las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y

(b) cuando se considere que el informe no es adecuado, considerar las implicaciones y tomar las medidas adecuadas, incluido considerar si debería obtener asesoramiento jurídico.

Comunicación continua relacionada con el seguimiento y corrección

46. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del proceso de seguimiento y corrección comunicarán, en el momento oportuno, a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad: (Ref: Apartado A174)

(a) una descripción de las actividades de seguimiento realizadas;

(b) las deficiencias identificadas, incluida la gravedad y generalización de estas; y

(c) las medidas correctoras para tratar las deficiencias identificadas.

47. La firma de auditoría comunicará las cuestiones descritas en el apartado 46 a los equipos de los encargos y a otras personas a las que se han asignado actividades dentro del sistema de gestión de la calidad para permitirles tomar medidas adecuadas de inmediato de acuerdo con sus responsabilidades.

Requerimientos de la red o servicios de la red

48. Cuando la firma de auditoría pertenezca a una red, deberá conocer, en su caso: (Ref: Apartados A19, A175)

(a) los requerimientos establecidos por la red con respecto al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos los requerimientos a la firma de auditoría de implementación o utilización de recursos o servicios diseñados o proporcionados de otra forma por la red o a través de esta (es decir, requerimientos de la red);

(b) cualquiera de los servicios o recursos proporcionados por la red que la firma de

auditoría elija implementar o utilizar en el diseño, implementación o funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad (es decir, servicios de la red); y

(c) las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con cualquier actuación que sea necesaria para implementar o utilizar los requerimientos de la red o los servicios de la red. (Ref: Apartado A176)

La firma de auditoría sigue siendo responsable de su sistema de gestión de la calidad, así como de los juicios profesionales aplicados en el diseño, implementación y funcionamiento de dicho sistema. La firma de auditoría no permitirá que el cumplimiento de los requerimientos de la red o la utilización de los servicios de la red contravengan los requerimientos de esta NIGC. (Ref: Apartado A177)

49. Basándose en el conocimiento obtenido en el apartado 48, la firma de auditoría:

(a) determinará el modo en que los requerimientos de la red o los servicios de la red son relevantes para el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y se tienen en cuenta en este, incluido el modo en que se deben implementar; y (Ref: Apartado A178)

(b) evaluará si es necesario que los requerimientos de la red o los servicios de la red sean adaptados o complementados por la firma de auditoría para adecuarlos a su sistema de gestión de la calidad y, en su caso, cómo debe hacerse. (Ref: Apartados A179–A180)

Actividades de seguimiento realizadas por la red sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría

50. En circunstancias en las que la red realiza actividades de seguimiento en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, la firma de auditoría:

(a) determinará el efecto de las actividades de seguimiento realizadas por la red sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría de conformidad con los apartados 36–38;

(b) determinará las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con las actividades de seguimiento, incluida cualquier actuación relacionada realizada por la firma de auditoría; y

(c) como parte de la evaluación de los hallazgos e identificación de las deficiencias del apartado 40, obtendrá de la red, en el momento oportuno, los resultados de las actividades de seguimiento. (Ref: Apartado A181)

Actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red

51. La firma de auditoría:

(a) conocerá el alcance global de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red, incluidas las actividades de seguimiento realizadas para determinar que los requerimientos de la red se han implementado adecuadamente en las firmas de la red, y el modo en que la red comunicará a la firma de auditoría los resultados de sus actividades de seguimiento;

(b) por lo menos una vez al año, obtendrá información de la red sobre los resultados globales de las actividades de seguimiento en las firmas de la red, en su caso, y: (Ref: Apartados A182–A184)

(i) comunicará la información a los equipos de los encargos y a otras personas a

las que se han asignado actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, según corresponda, para permitirles tomar de inmediato medidas adecuadas de acuerdo con sus responsabilidades; y

(ii) considerará el efecto de la información sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Deficiencias en los requerimientos de la red o en los servicios de la red identificadas por la firma de auditoría

52. Si la firma de auditoría identifica una deficiencia en los requerimientos de la red o en los servicios de la red, esta: (Ref: Apartado A185)

(a) comunicará a la red la información relevante acerca de la deficiencia identificada; y

(b) de conformidad con el apartado 42, diseñará e implementará medidas correctoras para tratar el efecto de la deficiencia identificada en los requerimientos de la red o en los servicios de la red. (Ref: Apartado A186)

Evaluación del sistema de gestión de la calidad

53. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este evaluarán, en nombre de la firma de auditoría, dicho sistema. La evaluación se realizará en un momento determinado y se repetirá por lo menos una vez al año. (Ref: Apartados A187–A189)

54. Basándose en la evaluación, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este concluirán, en nombre de la firma de auditoría, alguna de las siguientes: (Ref: Apartados A190, A195)

(a) el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad; o (Ref: Apartado A191)

(b) excepto por las cuestiones relacionadas con las deficiencias identificadas que tienen un efecto grave pero no generalizado sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad, dicho sistema proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad; o (Ref: Apartado A192)

(c) el sistema de gestión de la calidad no proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A192–A194)

55. Si la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este alcanzan la conclusión descrita en el apartado 54(b) o 54(c), la firma de auditoría: (Ref: Apartado A196)

(a) tomará medidas adecuadas de inmediato; y

(b) lo comunicará a:

(i) los equipos de los encargos y otras personas a las que se han asignado actividades dentro del sistema de gestión de la calidad, en la medida en que corresponda a sus responsabilidades; y (Ref: Apartado A197)

(ii) terceros de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de

auditoría requeridos por el apartado 34(e). (Ref: Apartado A198)

56. La firma de auditoría realizará evaluaciones periódicas del desempeño de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad. A tal efecto, la firma de auditoría tendrá en cuenta la evaluación del sistema de gestión de la calidad. (Ref: Apartados A199–A201)

Documentación

57. La firma de auditoría preparará documentación de su sistema de gestión de la calidad suficiente para: (Ref: Apartados A202–A204)
    (a) sustentar un conocimiento congruente del sistema de gestión de la calidad por parte del personal, incluido el conocimiento de sus funciones y responsabilidades relacionadas con el sistema y con la realización de encargos;
    (b) sustentar la congruencia en la implementación y funcionamiento de las respuestas; y
    (c) proporcionar evidencia del diseño, implementación y funcionamiento de las respuestas, para sustentar la evaluación del sistema de gestión de la calidad por la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este.
58. Al preparar la documentación, la firma de auditoría incluirá:
    (a) la identificación de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este y la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad;
    (b) los objetivos de calidad y los riesgos de calidad de la firma de auditoría; (Ref: Apartado A205)
    (c) una descripción de las respuestas y del modo en que la firma responde con estas a los riesgos de calidad;
    (d) con respecto al proceso de seguimiento y corrección:
        (i) evidencia de las actividades de seguimiento realizadas;
        (ii) la evaluación de los hallazgos y las deficiencias identificadas, y su origen u orígenes;
        (iii) las medidas correctoras para tratar las deficiencias identificadas y la evaluación del diseño e implementación de dichas medidas; y
        (iv) comunicaciones sobre el seguimiento y corrección; y
    (e) el fundamento de la conclusión alcanzada de conformidad con el apartado 54.
59. La firma de auditoría documentará las cuestiones enumeradas en el apartado 58 relacionadas con requerimientos de la red o servicios de la red y la evaluación de los requerimientos de la red o servicios de la red de conformidad con el apartado 49(b). (Ref: Apartado A206)
60. La firma de auditoría establecerá un plazo de conservación de la documentación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría que sea suficiente para permitirle realizar el seguimiento del diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, o un periodo más largo si las disposiciones legales o

reglamentarias así lo requieren.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIGC (Ref: Apartados 3-4)

A1. Otros pronunciamientos del IAASB, incluidas la NIER 2400 (Revisada)[5] y la NIEA 3000 (Revisada)[6] también establecen requerimientos al socio del encargo sobre la gestión de la calidad en el encargo.

A2. El Código de ética del IESBA[7] contiene requerimientos y guía de aplicación para los profesionales de la contabilidad que les permiten cumplir sus responsabilidades de actuar en el interés público. Como se indica en el apartado 15, en el contexto de la realización del encargo como se describe en esta NIGC, realizar encargos de calidad de manera congruente es parte de la responsabilidad del profesional de la contabilidad de actuar en interés público.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartados 6-9)

A3. Es posible que la firma de auditoría utilice una terminología o marcos distintos para describir los componentes de su sistema de gestión de la calidad.

A4. Estos son algunos ejemplos de la naturaleza interconectada de los componentes:

- El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría establece el proceso que debe seguir la firma de auditoría en la implementación de un enfoque basado en el riesgo en el sistema de gestión de la calidad.
- El componente de gobierno y liderazgo establece el entorno que sustenta el sistema de gestión de la calidad.
- Los componentes de recursos y de información y comunicación permiten el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.
- El proceso de seguimiento y corrección es un proceso diseñado para realizar el seguimiento de todo el sistema de gestión de la calidad. Los resultados del proceso de seguimiento y corrección proporcionan información relevante para el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría.
- Pueden existir relaciones entre cuestiones específicas, por ejemplo, determinados aspectos de los requerimientos de ética aplicables son relevantes para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.

A5. La seguridad razonable se alcanza cuando el sistema de gestión de la calidad reduce a un nivel aceptablemente bajo el riesgo de que no se alcancen los objetivos descritos en el apartado 14(a) y (b). La seguridad razonable no es un grado de seguridad absoluta porque existen limitaciones inherentes a un sistema de gestión de la calidad. Estas limitaciones incluyen el hecho de que los juicios humanos a la hora de tomar decisiones pueden ser erróneos y de que el sistema de gestión de la calidad puede dejar de funcionar, por ejemplo, debido al error o al comportamiento humanos o a fallos en las aplicaciones de tecnologías de la información (TI).

---

5 Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada) *Encargos de revisión de estados financieros históricos*

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

7 *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA)

Aplicabilidad de esta NIGC (Ref: Apartado 12)

A6. El objetivo de esta NIGC proporciona el contexto en el que se establecen los requerimientos de esta, establece el resultado que persigue esta norma y tiene como finalidad facilitar a la firma de auditoría la comprensión de lo que debe conseguir y, cuando es necesario, los medios adecuados para ello.

A7. Los requerimientos de esta NIGC se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.

A8. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una descripción más detallada de los requerimientos y orientaciones para cumplir con ellos. En concreto, pueden:

- explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación; e
- incluir ejemplos que ilustran cómo se pueden aplicar los requerimientos.

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

A9. Esta NIGC incluye, bajo el título "Definiciones", una descripción, a efectos de esta norma, del significado atribuido a determinados términos. Estas definiciones se proporcionan para facilitar la aplicación e interpretación congruentes de esta NIGC, y no tienen como finalidad invalidar las definiciones que puedan haberse establecido con otros propósitos, bien sea en disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. El Glosario de Términos relativos a las Normas Internacionales emitido por el IAASB en el *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Gestión de la Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de aseguramiento y Servicios relacionados* publicado por la IFAC contiene los términos definidos en esta NIGC. El Glosario de términos incluye descripciones de otros términos que aparecen en las NIGC, con el fin de facilitar una interpretación y traducción comunes y congruentes.

Definiciones

Deficiencia (Ref: Apartado 16(a))

A10. La firma de auditoría identifica deficiencias mediante la evaluación de hallazgos. Una deficiencia puede tener su origen en un hallazgo o en una combinación de hallazgos.

A11. Cuando se identifica una deficiencia como resultado de no haber identificado o valorado adecuadamente un riesgo de calidad, o una combinación de riesgos de calidad, también pueden estar ausentes la respuesta o respuestas para responder a dichos riesgos de calidad, o no haber sido adecuadamente diseñadas o implementadas.

A12. Los demás aspectos del sistema de gestión de la calidad son los requerimientos de esta NIGC que tratan:

- la asignación de responsabilidades (apartados 20-22);
- el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría;

- el proceso de seguimiento y corrección y
- la evaluación del sistema de gestión de la calidad.

Ejemplos de deficiencias relacionadas con otros aspectos del sistema de gestión de la calidad

- El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría no identifica información indicativa de cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos y de la necesidad de establecer objetivos de calidad adicionales, o de modificar los riesgos de calidad o las respuestas.
- El proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría no está diseñado o implementado para:
  - Proporcionar información fiable y oportuna sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad.
  - Permitir que la firma de auditoría tome medidas adecuadas para responder a deficiencias identificadas con el fin de que dichas deficiencias sean corregidas oportunamente.
- La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este no realizan la evaluación anual del sistema.

Equipo del encargo (Ref: Apartado 16(f))

A13. La NIA 220 (Revisada)[8] proporciona orientaciones para la aplicación de la definición de equipo del encargo en el contexto de una auditoría de estados financieros.

Inspecciones externas (Ref: Apartado 16(g))

A14. En algunas circunstancias, un organismo externo de supervisión puede realizar otros tipos de inspecciones, por ejemplo, revisiones temáticas que se centran, para una selección de firmas de auditoría, en determinados aspectos de los encargos de auditoría o en prácticas generalizadas en toda la firma de auditoría.

Hallazgos (Ref: Apartado 16(h))

A15. Como parte de la recopilación de hallazgos de las actividades de seguimiento, de las inspecciones externas y de otras fuentes relevantes, la firma de auditoría puede identificar otras observaciones acerca de su sistema de gestión de la calidad, tales como resultados positivos u oportunidades para la firma de auditoría de mejorar o perfeccionar dicho sistema. En el apartado A158 se explica de qué modo puede utilizar la firma de auditoría otras observaciones en su sistema de gestión de la calidad.

A16. El apartado A148 proporciona ejemplos de información procedente de otras fuentes relevantes.

A17. Las actividades de seguimiento incluyen el seguimiento de los encargos, tal como la inspección de estos. Además, las inspecciones externas y otras fuentes relevantes pueden incluir información relacionada con encargos específicos. Como resultado, la información sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad incluye hallazgos en los encargos que pueden ser indicativos de hallazgos relacionados con el sistema de gestión de la calidad.

[8] NIA 220 (Revisada), apartados A15–A25

Firma de auditoría (Ref: Apartado 16(i))

A18. La definición de “firma de auditoría” en los requerimientos de ética aplicables puede diferir de la que se establece en esta NIGC.

Red (Ref: Apartados 16(l), 48)

A19. Las redes y las firmas de la red se pueden estructurar de diversas formas. Por ejemplo, en el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría:

- la red puede establecer requerimientos para la firma de auditoría en relación con su sistema de gestión de la calidad o proporcionar servicios utilizados por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos;
- otras firmas de la red pueden proporcionar servicios (por ejemplo, recursos) que la firma de auditoría utiliza en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos; u
- otras estructuras u organizaciones de la red pueden establecer requerimientos para la firma de auditoría en relación con su sistema de gestión de la calidad o proporcionar servicios.

A efectos de esta NIGC, cualquier requerimiento de la red o servicio de la red obtenido de la red, de otra firma de la red o de otras estructuras u organizaciones de la red se consideran “requerimientos de la red o servicios de la red”.

Personal (Ref: Apartado 16(n))

A20. Además del personal (es decir, personas de la firma de auditoría), la firma de auditoría puede utilizar personas externas a la firma de auditoría en la realización de actividades del sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos. Por ejemplo, las personas externas a la firma de auditoría pueden incluir personas de otras firmas de la red (por ejemplo, personas de un centro de prestación de servicios de una firma de la red) o personas empleadas por un proveedor de servicios (por ejemplo, el auditor de un componente de otra firma de auditoría no perteneciente a la red de la firma de auditoría).

A21. El personal incluye asimismo a los socios y empleados de otras estructuras de la firma de auditoría, tal como un centro de prestación de servicios de la firma de auditoría.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 16(t), 29)

A22. Los requerimientos de ética relevantes que son aplicables en el contexto de un sistema de gestión de la calidad pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos. El término “profesional de la contabilidad” puede ser definido por los requerimientos de ética aplicables. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA define el término “profesional de la contabilidad” y además explica el alcance de las disposiciones de este que son aplicables a los profesionales de la contabilidad en ejercicio individuales y a sus firmas de auditoría.

A23. El Código de ética del IESBA trata las circunstancias en las que las disposiciones legales y reglamentarias impiden que el profesional de la contabilidad cumpla determinadas partes del Código. Reconoce, además, que pueden existir jurisdicciones en las que existan disposiciones en normas legales o reglamentarias que difieran o vayan más allá de las que se establecen en el Código de ética del IESBA y que es necesario que los profesionales de la contabilidad de dichas jurisdicciones conozcan esas diferencias y cumplan las disposiciones más exigentes salvo que esté prohibido por disposición legal o reglamentaria.

A24. Varias disposiciones de los requerimientos de ética aplicables pueden ser de aplicación solo a las personas en el contexto de la realización de encargos y no a la firma de auditoría en sí. Por ejemplo:

- La parte 2 del Código de ética del IESBA es aplicable a las personas que son profesionales de la contabilidad en ejercicio cuando llevan a cabo actividades profesionales en virtud de su relación con la firma de auditoría ya sea como contratistas, empleados o propietarios y también puede ser aplicable en el contexto de la realización de encargos.
- Determinados requerimientos de las partes 3 y 4 del Código de ética del IESBA también son aplicables a las personas que son profesionales de la contabilidad en ejercicio cuando llevan a cabo actividades profesionales para clientes.

Es posible que el cumplimiento por las personas de dichos requerimientos de ética aplicables tenga que ser tratado en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Ejemplo de requerimientos de ética relevantes que son aplicables solo a las personas y no a la firma de auditoría y que están relacionados con la realización de encargos

La parte 2 del Código de ética del IESBA trata las presiones para incumplir los principios fundamentales e incluye requerimientos de que una persona:

- no permitirá que las presiones ejercidas por otros produzcan un incumplimiento de los principios fundamentales; o
- no presionará a otros cuando sepa, o tenga motivos para creer, que produciría que esos terceros incumplieran los principios fundamentales.

Por ejemplo, pueden surgir circunstancias en las que, al realizar un encargo, una persona considere que el socio del encargo u otro miembro de categoría superior del encargo le ha presionado para incumplir los principios fundamentales.

Respuesta (Ref: Apartado 16(u))

A25. Las políticas se implementan mediante las actuaciones del personal o de otras personas cuyas actuaciones están sujetas a las políticas (incluidos los equipos de los encargos) o evitando actuaciones que estarían en conflicto con las políticas de la firma de auditoría.

A26. Los procedimientos pueden ser exigidos mediante su documentación formal, u otras comunicaciones, o pueden ser el resultado de comportamientos que no se exigen, sino que están condicionados por la cultura de la firma de auditoría. Los procedimientos pueden ser aplicados a través de las actuaciones permitidas por aplicaciones de TI, o por otros aspectos del entorno de TI de la firma de auditoría.

A27. Si la firma de auditoría utiliza personas externas a ella en el sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos, es posible que deba diseñar distintas políticas o procedimientos para tratar las actuaciones de las personas. La NIA 220 (Revisada)[9] proporciona orientaciones cuando es necesario diseñar distintas políticas o procedimientos para tratar las actuaciones de las personas externas a la firma de auditoría en el contexto de una auditoría de estados financieros.

Proveedor de servicios (Ref: Apartado 16(v))

[9] NIA 220 (Revisada), apartados A23–A25

A28. Los proveedores de servicios incluyen a los auditores de los componentes que pertenecen a firmas de auditoría que no pertenecen a la red de la firma de auditoría.

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables (Ref: Apartado 17)

A29. *Ejemplos de cuándo un requerimiento de esta NIGC puede no ser aplicable a la firma de auditoría*

- La firma de auditoría es un profesional ejerciente individual. Por ejemplo, los requerimientos que tratan de la estructura organizativa y de la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad dentro de la firma de auditoría, de la dirección, de la supervisión y revisión y del tratamiento de las diferencias de opinión pueden no ser relevantes.
- La firma de auditoría solo realiza encargos de servicios relacionados. Por ejemplo, si no se requiere que la firma de auditoría mantenga la independencia para los encargos de servicios relacionados, el requerimiento de obtener una confirmación por escrito de todo el personal sobre el cumplimiento de los requerimientos de independencia no sería aplicable.

El sistema de gestión de la calidad

Diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 19)

A30. La gestión de la calidad no es una función separada de la firma de auditoría; es la integración de una cultura que demuestra un compromiso con la calidad a través de la estrategia, las actividades operativas y los procesos de negocio de la firma de auditoría. Como resultado, diseñar el sistema de gestión de la calidad y las actividades operativas y procesos de negocio de la firma de auditoría de manera integrada puede promover un enfoque armonioso en relación con la gestión de la firma de auditoría y mejorar la efectividad de la gestión de la calidad.

A31. Es probable que la calidad de los juicios profesionales aplicados por la firma de auditoría se vea incrementada cuando las personas que aplican dichos juicios muestran una actitud que incluye una mente inquisitiva, lo que supone:

- considerar la fuente, relevancia y suficiencia de la información obtenida acerca del sistema de gestión de la calidad, incluida la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos; y
- permanecer abiertos y atentos a la necesidad de una mayor investigación o de otra actuación.

Responsabilidades (Ref: Apartados 20–21, 28(d))

A32. El componente de gobierno y liderazgo incluye un objetivo de calidad de que la firma de auditoría tenga una estructura organizativa y una asignación de funciones, responsabilidades y autoridad adecuadas para permitir el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad.

A33. Sin perjuicio de la asignación de responsabilidades relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de conformidad con el apartado 20, la firma de auditoría sigue siendo responsable última del sistema de gestión de la calidad y de hacer que las personas se responsabilicen de las funciones que les han sido asignadas y rindan cuentas de ellas. Por ejemplo, de conformidad con los apartados 53 y 54, aunque la firma de auditoría asigne la evaluación del sistema de gestión de la calidad y la conclusión sobre este a la persona o

las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este, la firma de auditoría es responsable de la evaluación y de la conclusión.

A34. La persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad de las cuestiones enumeradas en el apartado 20 son, por lo general, socios de la firma de auditoría de modo que tienen la adecuada influencia y autoridad dentro de la firma de auditoría, como requiere el apartado 21. Sin embargo, en función de la estructura legal de la firma de auditoría, puede haber circunstancias en las que una o varias personas pueden no ser socios de la firma de auditoría pero tener la adecuada influencia y autoridad dentro de la firma de auditoría para desempeñar la función que les ha sido asignada debido a acuerdos formales alcanzados por la firma de auditoría o por su red.

A35. El modo en que la firma de auditoría asigna funciones, responsabilidades y autoridad internamente puede variar y las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer determinados requerimientos para la firma de auditoría que afectan a la estructura de liderazgo y dirección o a las responsabilidades que tienen asignadas. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad de una o varias cuestiones enumeradas en el apartado 20 pueden a su vez asignar funciones, procedimientos, tareas o actuaciones a otras personas para que las ayuden a cumplir sus responsabilidades. No obstante, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad de una o varias cuestiones enumeradas en el apartado 20 siguen siendo responsables de las responsabilidades que les han sido asignadas y deben rendir cuenta de estas.

Ejemplo de graduación para demostrar cómo se puede realizar la asignación de funciones y responsabilidades

- En una firma de auditoría menos compleja, la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este se puede asignar a un socio director con responsabilidad única de supervisión de la firma de auditoría. Esa persona puede también asumir la responsabilidad de todos los aspectos del sistema de gestión de la calidad, incluida la responsabilidad operativa de dicho sistema, el cumplimiento de los requerimientos de independencia y el proceso de seguimiento y corrección.
- En una firma de auditoría más compleja, pueden existir múltiples niveles de liderazgo que reflejan la estructura organizativa de la firma de auditoría, y la firma de auditoría puede tener un órgano de gobierno independiente que ejerce la supervisión no ejecutiva de esta y puede incluir personas externas. Además, la firma de auditoría puede asignar responsabilidades operativas de determinados aspectos del sistema de gestión de la calidad más allá de los que se detallan en el apartado 20(c), tales como la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de ética o de la gestión de una línea de servicio.

A36. El cumplimiento de los requerimientos de independencia es esencial para la realización de auditorías o revisiones de estados financieros o de otros encargos de que proporcionan un grado de seguridad, y es lo que esperan los interesados que confían en los informes de la firma de auditoría. La persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de independencia son, por lo general, responsables de la supervisión de todas las cuestiones relacionadas con la independencia con el fin de que la firma de auditoría diseñe e implemente un enfoque sólido y congruente para tratar los requerimientos de independencia.

A37. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales

establezcan requerimientos adicionales para cada persona a la que se ha asignado la responsabilidad de una o varias cuestiones enumeradas en el apartado 20, tales como requerimientos de habilitación profesional, formación profesional o desarrollo profesional continuo.

A38. La experiencia y los conocimientos adecuados para la persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad incluye, por lo general, un conocimiento de las decisiones y actuaciones estratégicas de la firma de auditoría y experiencia con las operaciones de negocio de la firma de auditoría.

El proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría (Ref: Apartado 23)

A39. El modo en que la firma de auditoría diseña su proceso de valoración del riesgo puede verse afectado por la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, incluida la forma en la que está estructurada y organizada.

Ejemplos de graduación para demostrar cómo puede diferir el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría

- En una firma de auditoría menos compleja, es posible que la persona o las personas a las que se asigna la responsabilidad operativa del sistema de gestión de la calidad tengan el suficiente conocimiento de la firma de auditoría y de sus encargos para realizar el proceso de valoración del riesgo. Además, la documentación de los objetivos de calidad, de los riesgos de calidad y de las respuestas puede ser menos extensa que para una firma de auditoría más compleja (por ejemplo, se puede documentar en un documento único).
- En una firma de auditoría más compleja, puede haber un proceso formal de valoración del riesgo en el que participan múltiples personas y se realizan numerosas actividades. El proceso puede estar centralizado (por ejemplo, los objetivos de calidad, los riesgos de calidad y las respuestas se pueden establecer centralizadamente, para todas las unidades de negocio, funciones y líneas de servicio) o descentralizado (por ejemplo, los objetivos de calidad, los riesgos de calidad y las respuestas se establecen a nivel de las unidades de negocio, funciones y líneas de servicio, y los resultados se combinan a nivel de firma de auditoría). La red a la que pertenece la firma de auditoría también puede proporcionarle los objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas que se deben incluir en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

A40. El proceso de establecimiento de los objetivos de calidad, de identificación y valoración de los riesgos de calidad y del diseño e implementación de respuestas es iterativo, y no se pretende que los requerimientos de esta NIGC sean tratados de modo lineal. Por ejemplo:

- En la identificación y valoración de los riesgos de calidad, es posible que la firma de auditoría determine que es necesario establecer uno o varios objetivos de calidad adicionales.
- En el diseño e implementación de respuestas, es posible que la firma de auditoría determine que no se identificó ni trató un riesgo de calidad.

A41. Las fuentes de información que permiten que la firma de auditoría establezca los objetivos de calidad, identifique y valore los riesgos de calidad y diseñe e implemente las respuestas forman parte del componente de información y comunicación de la firma de auditoría e incluyen:

- Los resultados del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría (véanse los apartados 42 y A171).

- Información de la red o de proveedores de servicios, incluida:
  - información sobre los requerimientos de la red o los servicios de la red (véase apartado 48); y
  - otra información de la red, incluida información sobre los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red (véanse los apartados 50-51).

Otra información, tanto interna como externa, también puede ser relevante para el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría, tal como:

- Información relativa a quejas y denuncias acerca de trabajos que no se han realizado de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, o de incumplimientos de las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de acuerdo con esta NIGC.
- Los resultados de inspecciones externas.
- Información de las autoridades reguladoras sobre las entidades para las que la firma de auditoría realiza encargos, que se pone a disposición de la firma de auditoría, tal como información de una autoridad reguladora de valores sobre una entidad para la que la firma de auditoría realiza encargos (por ejemplo, irregularidades en los estados financieros de la entidad o incumplimiento de la normativa sobre valores).
- Cambios en el sistema de gestión de la calidad que afectan a otros aspectos del sistema, por ejemplo, cambios en los recursos de la firma de auditoría.
- Otras fuentes externas, tales como actuaciones de las autoridades reguladoras y litigios contra la firma de auditoría u otras firmas de auditoría en la misma jurisdicción que pueden poner de relieve áreas que la firma de auditoría debería considerar.

Establecer los objetivos de calidad (Ref: Apartado 24)

A42. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas de profesionales pueden establecer requerimientos que den lugar a objetivos de calidad adicionales. Por ejemplo, es posible que las disposiciones legales o reglamentarias requieran que la firma de auditoría nombre personas no ejecutivas para su estructura de gobierno y que la firma de auditoría considere necesario establecer objetivos de calidad adicionales para tratar los requerimientos.

A43. Puede ocurrir que la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos sean tales que la firma de auditoría no considere necesario establecer objetivos de calidad adicionales.

A44. La firma de auditoría puede establecer sub-objetivos para mejorar su identificación y valoración de los riesgos de calidad y el diseño e implementación de respuestas.

Identificar y valorar los riesgos de calidad (Ref: Apartado 25)

A45. Pueden existir otras condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones no descritos en el apartado 25(a) que pueden afectar negativamente a la consecución de un objetivo de calidad.

A46. Un riesgo se origina por cómo y en qué medida una condición, hecho, circunstancia, acción u omisión pueden afectar negativamente a la consecución de un objetivo de calidad. No todos los riesgos cumplen la definición de riesgo de calidad. El juicio profesional ayuda a la firma de auditoría a determinar si un riesgo constituye un riesgo de calidad, que se basa en la consideración por la firma de auditoría de si hay una posibilidad razonable de que exista

el riesgo y de que, individualmente o en combinación con otros riesgos, afecte de negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad.

Ejemplos de conocimiento por la firma de auditoría de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad	*Ejemplos de riesgos de calidad que pueden surgir*
• Las decisiones y actuaciones estratégicas y operativas de la firma de auditoría, sus procesos de negocio y su modelo de negocio: Los objetivos financieros generales de la firma de auditoría dependen en exceso de la extensión de servicios proporcionados por la firma de auditoría que no están incluidos en el alcance de esta NIGC.	En el contexto de gobierno y liderazgo, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como: • Se distribuyen o asignan los recursos dando prioridad a los servicios proporcionados por la firma de auditoría que no están incluidos en el alcance de esta NIGC lo que puede afectar negativamente a la calidad de los encargos que sí están incluidos en el alcance de esta NIGC. • Las decisiones sobre las prioridades financieras y operativas no consideran plena o adecuadamente la importancia de la calidad en la realización de los encargos incluidos en el alcance de esta NIGC.
• Las características y el estilo de dirección de los dirigentes: La firma de auditoría es una firma de auditoría de pequeña dimensión con algunos socios de los encargos que comparten la autoridad.	En el contexto de gobierno y liderazgo, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como: • No están claramente definidas ni asignadas las responsabilidades de los dirigentes en relación con la calidad y rendición de cuentas al respecto. • Las actuaciones y comportamientos de los dirigentes que no promueven la calidad no se cuestionan.
• La complejidad y las características operativas de la firma de auditoría: La firma de auditoría ha concluido recientemente un acuerdo de fusión con otra firma de auditoría.	En el contexto de recursos, esto puede dar lugar a algunos riesgos de calidad tales como: • Es posible que los recursos tecnológicos de las dos firmas de auditoría fusionadas no sean compatibles. • Es posible que los equipos de los encargos utilicen recursos intelectuales desarrollados por una de las firmas de auditoría antes de la fusión que no son congruentes con la nueva metodología utilizada por la nueva firma de auditoría resultante de la fusión.

A47. Debido a la naturaleza evolutiva del sistema de gestión de la calidad, las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría pueden dar lugar a condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden producir riesgos de calidad adicionales. Por ejemplo, la firma de auditoría puede implementar un recurso (por ejemplo, un recurso tecnológico) para responder a un riesgo de calidad, y la utilización de dicho recurso puede originar riesgos de calidad.

A48. El grado en que un riesgo, individualmente o en combinación con otros riesgos, puede afectar negativamente a la consecución de uno o varios objetivos de calidad puede variar sobre la base de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que originan el riesgo, teniendo en cuenta, por ejemplo:

- El modo en que la condición, hecho, circunstancia, acción u omisión podría afectar negativamente a la consecución del objetivo de calidad.
- Con qué frecuencia se espera que ocurra el hecho, circunstancia, acción u omisión.
- Cuánto tiempo transcurriría después de ocurrir el hecho, circunstancia, acción u omisión para que tuviera un efecto y, si en ese tiempo, la firma de auditoría tendría oportunidad de responder para mitigar su efecto.
- Durante cuánto tiempo la condición, hecho, circunstancia, acción u omisión afectaría a la consecución del objetivo de calidad una vez que hubiera ocurrido.

No es necesario que se asignen a los riesgos de calidad clasificaciones o puntuaciones formales, aunque no se impide que lo hagan las firmas de auditoría.

Diseño e implementación de respuestas para responder a los riesgos de calidad (Ref: Apartados 16(u), 26)

A49. La naturaleza, momento de realización y extensión de las respuestas se basan en los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad, que es la probabilidad de existencia y el efecto en la consecución de uno o varios objetivos de calidad considerados.

A50. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría pueden operar en la firma de auditoría o en el encargo, o puede haber una combinación de responsabilidades de tomar medidas en la firma de auditoría y en el encargo.

Ejemplos de respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría que operan tanto en la firma de auditoría como en el encargo

La firma de auditoría establece políticas o procedimientos relativos a las consultas que incluyen a quién deberían realizar sus consultas los equipos de los encargos y las cuestiones específicas para las que se requiere consultar. La firma de auditoría nombra a personas con la debida cualificación y experiencia a las que se debe consultar. El equipo del encargo es responsable de identificar la ocurrencia de cuestiones que se deben consultar y de implementar las conclusiones de la consulta[10].

A51. Es posible que la necesidad de políticas o procedimientos formalmente documentados sea mayor en el caso de firmas de auditoría con mucho personal o una gran dispersión geográfica, con el fin de lograr la congruencia en la firma de auditoría.

Cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos (Ref: Apartado 27)

A52. *Ejemplo de graduación para demostrar cómo pueden variar las políticas o los procedimientos para identificar información sobre cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos*

- En una firma de auditoría menos compleja, es posible que la firma de auditoría tenga políticas o procedimientos informales para identificar información sobre

[10] NIA 220 (Revisada), apartado 35

cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos, en especial cuando la persona o las personas responsables del establecimiento de objetivos de calidad, de la identificación y valoración de los riesgos de calidad y del diseño e implementación de respuestas pueden identificar dicha información en el curso normal de sus actividades.

- En una firma de auditoría más compleja, es posible que la firma de auditoría requiera establecer políticas o procedimientos más formales para identificar y considerar información sobre cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos. Esto puede incluir, por ejemplo, una revisión periódica de información relativa a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos, así como el seguimiento de tendencias y hechos ocurridos en el entorno interno y externo de la firma de auditoría.

A53. Es posible que resulte necesario establecer objetivos de calidad adicionales, o añadir o modificar riesgos de calidad y respuestas, como parte de las medidas correctoras realizadas por la firma de auditoría para tratar una deficiencia identificada de conformidad con el apartado 42.

A54. Es posible que la firma de auditoría haya establecido objetivos de calidad adicionales a los que se detallan en esta NIGC. También puede ocurrir que la firma de auditoría identifique información indicativa de que ya no son necesarios unos objetivos de calidad adicionales establecidos por la firma de auditoría o de que deben ser modificados.

Gobierno y liderazgo

Compromiso con la calidad (Ref: Apartado 28(a))

A55. La cultura de la firma de auditoría es un factor importante que influye en el comportamiento del personal. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables establecen los principios de ética profesional, y son tratados con más detalle en el correspondiente componente de requerimientos de ética de esta NIGC. Los valores y actitudes profesionales pueden incluir:

- Modales profesionales, por ejemplo, puntualidad, cortesía, respeto, rendición de cuentas, sensibilidad y fiabilidad.
- Un compromiso con el trabajo en equipo.
- Mantener la mente abierta a nuevas ideas o a perspectivas diferentes en el entorno profesional.
- Perseguir la excelencia.
- Un compromiso con la mejora continua (por ejemplo, establecer expectativas más allá de los requerimientos mínimos y centrarse en la formación permanente).
- Responsabilidad social.

A56. El proceso de toma de decisiones estratégicas por la firma de auditoría, incluido el establecimiento de una estrategia de negocio, puede incluir cuestiones tales como decisiones de la firma de auditoría sobre cuestiones financieras y operativas, objetivos financieros de la firma de auditoría, modo en que se gestionan los recursos financieros, crecimiento de la cuota de mercado de la firma de auditoría, especialización sectorial o la oferta de nuevos servicios. Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría pueden afectar directa o indirectamente a su compromiso con la calidad, por ejemplo, puede tener incentivos que se centran en prioridades financieras y operativas que pueden desalentar comportamientos que demuestren un compromiso con la calidad.

Liderazgo (Ref: Apartados 28(b) y 28(c))

A57. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para exigir a los dirigentes su responsabilidad por la calidad y la rendición de cuentas sobre ella incluyen las evaluaciones del desempeño requeridas en el apartado 56.

A58. A pesar de que los dirigentes son quienes establecen el tono al nivel superior a través de sus actuaciones y comportamientos, las actuaciones y comunicaciones claras, congruentes y frecuentes en todos los niveles de la firma de auditoría contribuyen colectivamente a la cultura de la firma de auditoría y demuestran un compromiso con la calidad.

Estructura organizativa (Ref: Apartado 28(d))

A59. La estructura organizativa de la firma de auditoría puede incluir unidades operativas, procesos operativos, divisiones o ubicaciones geográficas y otras estructuras. En algunos casos, es posible que la firma de auditoría concentre o centralice procesos o actividades en un centro de prestación de servicios, y los equipos de los encargos pueden incluir personal del centro de servicios de la firma de auditoría que realiza tareas específicas que son repetitivas o especializadas.

Recursos (Ref: Apartado 28(e))

A60. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este o la responsabilidad operativa de dicho sistema pueden, en la mayoría de los casos, influir en la naturaleza y extensión de los recursos que la firma de auditoría obtiene, desarrolla, utiliza y mantiene y en el modo en que dichos recursos se distribuyen o asignan, así como en el momento de utilizarlos.

A61. Dado que las necesidades de recursos pueden variar con el tiempo, puede no ser factible anticipar todas las necesidades de recursos. La planificación de recursos de la firma de auditoría puede implicar determinar los recursos necesarios en la actualidad, pronosticar las necesidades de recursos futuras de la firma de auditoría y establecer los procesos para tratar las necesidades de recursos no previstas cuando surjan.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 16(t), 29)

A62. El Código de ética del IESBA establece los principios fundamentales de ética que determinan el estándar de comportamiento que se espera de un profesional de la contabilidad y establece las Normas Internacionales de Independencia. Los principios fundamentales son integridad, objetividad, competencia y diligencia profesionales, confidencialidad y comportamiento profesional. El Código de ética del IESBA también especifica el enfoque que se requiere que aplique el profesional de la contabilidad para cumplir los principios fundamentales y, en su caso, las Normas Internacionales de Independencia. Además, el Código de ética del IESBA trata temas específicos relevantes para cumplir los principios fundamentales. Las disposiciones legales o reglamentarias de una jurisdicción también pueden incluir determinadas normas que tratan requerimientos de ética, incluida la independencia, tales como leyes de protección de datos que afectan a la confidencialidad de la información.

A63. En algunos casos, las cuestiones tratadas por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad pueden ser más específicas que las disposiciones de ética aplicables o adicionales a estas.

Ejemplos de cuestiones que una firma de auditoría puede incluir en su sistema de gestión de la calidad que son más específicas que las disposiciones de ética aplicables o adicionales a estas

- La firma de auditoría prohíbe aceptar regalos o invitaciones de un cliente, aunque su valor sea insignificante e intrascendente.
- La firma de auditoría establece periodos de rotación para todos los socios de los encargos, incluidos los que realizan otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o de servicios relacionados, y extiende los periodos de rotación a todos los miembros de categoría superior de los encargos.

A64. Otros componentes pueden afectar o estar relacionados con los requerimientos de ética aplicables.

Ejemplos de relaciones entre el componente de los requerimientos de ética aplicables y otros componentes

- El componente de información y comunicación puede tratar la comunicación de varias cuestiones relacionadas con requerimientos de ética aplicables, incluidos:
  - La comunicación por la firma de auditoría de sus requerimientos de independencia a todo el personal y a otras personas sujetas a ellos.
  - La comunicación a la firma de auditoría por el personal y los equipos de los encargos de información relevante sin temor a represalias, tales como situaciones que pueden amenazar la independencia, o incumplimientos de requerimientos de ética aplicables.
- Como parte de los recursos del componente, la firma de auditoría puede:
  - Asignar personas para gestionar y hacer el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables o a las que se puedan consultar cuestiones relacionadas con dichos requerimientos.
  - Utilizar aplicaciones de TI para el seguimiento del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluido el registro y almacenamiento de información sobre independencia.

A65. Los requerimientos de ética aplicables que son relevantes para otros dependen de las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables y del modo en que la firma de auditoría utiliza a terceros en su sistema de gestión de la calidad, o en la realización de encargos.

Ejemplos de requerimientos de ética que son relevantes para otros

- Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos de independencia que son aplicables a firmas de la red o sus empleados. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA incluye requerimientos de independencia que son aplicables a las firmas de la red.
- Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir una definición de equipo del encargo u otro concepto similar, y puede ocurrir que la definición incluya a cualquier persona que aplica procedimientos que proporcionan un grado de seguridad en relación con el encargo (por ejemplo, un auditor de un componente o un proveedor de servicios contratado para asistir a un recuento físico en un lugar lejano). En consecuencia, cualquier disposición de los requerimientos de ética aplicables que es aplicable al equipo

del encargo como se define en los mismos, u otro concepto similar, también puede ser aplicable a esas personas.

- El principio de confidencialidad puede ser aplicable a la red de la firma de auditoría, a otras firmas de la red o a proveedores de servicios, cuando tienen acceso a información del cliente obtenida por la firma de auditoría.

Consideraciones para el sector público

A66. Para alcanzar los objetivos de calidad de esta NIGC relacionados con la independencia, los auditores del sector público pueden tratar la independencia en el contexto del mandato del sector público y de las medidas legales.

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

La naturaleza y las circunstancias del encargo y la integridad y los valores éticos del cliente (Ref: Apartado 30(a)(i))

A67. La información obtenida sobre la naturaleza y las circunstancias del encargo puede incluir:

- el sector de la entidad para la que se realiza el encargo y los factores normativos relevantes;
- la naturaleza de la entidad, por ejemplo, sus operaciones, estructura organizativa, propiedad y gobierno de la entidad, su modelo de negocio y el modo en que está financiada; y
- la naturaleza de la materia subyacente objeto de análisis y los criterios aplicables. Por ejemplo, en el caso de un informe integrado:
  - la materia subyacente objeto de análisis puede incluir información social, medioambiental o sobre salud y seguridad; y
  - los criterios aplicables pueden ser mediciones del resultado establecidos por un organismo de expertos reconocido.

A68. La información obtenida para sustentar los juicios de la firma de auditoría sobre la integridad y los valores éticos del cliente pueden incluir la identidad y la reputación empresarial de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.

Ejemplos de factores que pueden afectar a la naturaleza y extensión de la información obtenida sobre la integridad y los valores éticos del cliente

- La naturaleza de la entidad para la que se realiza el encargo, incluida la complejidad de su propiedad y estructura de dirección.
- La naturaleza de las actividades del cliente, incluidas sus prácticas empresariales.
- Información acerca de la actitud de los principales propietarios del cliente, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad con respecto a cuestiones tales como una interpretación agresiva de las normas contables y el entorno de control interno.
- Si el cliente muestra un gran empeño en mantener los honorarios de la firma de auditoría tan bajos como sea posible.
- Indicios de una limitación del alcance del trabajo impuesta por el cliente.
- Indicios de que el cliente pueda estar involucrado en blanqueo de capitales u otras

actividades delictivas.

- Los motivos para proponer el nombramiento de la firma de auditoría y para no renovar a la firma de auditoría predecesora.
- La identidad de las partes vinculadas con la entidad y su reputación empresarial.

A69. La firma de auditoría puede obtener información de varias fuentes internas y externas, incluido:

- En el caso de un cliente existente, información obtenida, en su caso, de encargos actuales o anteriores, o indagaciones ante otro personal que ha realizado otros encargos para el cliente.
- En el caso de un nuevo cliente, indagaciones ante proveedores de servicios profesionales de contabilidad al cliente actuales o anteriores, de conformidad con los requerimientos de ética aplicables.
- Discusiones con otros terceros, tales como bancos, asesores jurídicos y otras empresas del sector.
- Búsqueda de antecedentes en las bases de datos relevantes (que pueden ser recursos intelectuales). En algunos casos, es posible que la firma de auditoría recurra a un proveedor de servicios para realizar una búsqueda de antecedentes.

A70. La información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad también puede, a menudo, ser relevante para el equipo del encargo en la planificación y ejecución del encargo. Es posible que las normas profesionales requieran específicamente que el equipo del encargo obtenga o considere esa información. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)[11] requiere que el socio del encargo tenga en cuenta la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad en la planificación y ejecución del encargo de auditoría.

A71. Las normas profesionales o los requerimientos legales y reglamentarios aplicables pueden incluir disposiciones específicas que deben ser tratadas antes de aceptar un cliente o de continuar la relación con un cliente o un encargo específico y pueden requerir también que la firma de auditoría realice indagaciones ante una firma de auditoría actual o predecesora cuando se acepta un encargo. Por ejemplo, cuando se haya producido un cambio de auditores, la NIA 300[12] requiere que el auditor, antes de iniciar una primera auditoría, se comunique con el auditor predecesor de conformidad con las normas de ética aplicables. El Código de ética del IESBA también incluye requerimientos para la consideración de conflictos de intereses en la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o un encargo específico y la comunicación con la firma de auditoría de auditoría actual o predecesora al aceptar un encargo que sea una auditoría o una revisión de estados financieros.

La capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo (Ref: Apartado 30(a)(ii))

A72. La capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables se puede ver afectada por:

- la disponibilidad de los recursos adecuados para la realización del encargo;
- el tener acceso a información para la realización del encargo, o a las personas que

---

[11] NIA 220 (Revisada), apartado 23

[12] NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*, apartado 13(b)

proporcionan esa información; y

- si la firma de auditoría y el equipo del encargo pueden cumplir sus responsabilidades en relación con los requerimientos de ética aplicables.

Ejemplos de factores que la firma de auditoría puede considerar al determinar si están disponibles los recursos adecuados para realizar el encargo

- Las circunstancias del encargo y la fecha límite en la que se requiere el informe.
- La disponibilidad de personas con la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente para realizar el encargo. Esto incluye disponer de:
  - personas que asuman la responsabilidad global de dirigir y supervisar el encargo;
  - personas con conocimientos del sector o de la materia subyacente objeto de análisis o de los criterios que se deben aplicar para preparar la materia objeto de análisis, y con experiencia en los requerimientos normativos o sobre informes aplicables; y
  - personas para aplicar procedimientos de auditoría en relación con la información financiera de un componente a efectos de una auditoría de los estados financieros de un grupo.
- Si fuera necesario, la disponibilidad de expertos.
- Si se requiere una revisión de la calidad del encargo, si hay una persona disponible que cumpla los requisitos de elegibilidad de la NIGC 2.
- La necesidad de recursos tecnológicos, por ejemplo, aplicaciones de TI que permiten que el equipo del encargo aplique procedimientos a los datos de la entidad.
- La necesidad de recursos intelectuales, por ejemplo, una metodología, material de orientación específico sobre sectores o materias objeto de análisis o acceso a fuentes de información.

Las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría (Ref: Apartado 30(b))

A73. Las prioridades financieras se pueden centrar en la rentabilidad de la firma de auditoría, y los honorarios obtenidos de la realización de encargos tienen un efecto en los recursos financieros de la firma de auditoría. Las prioridades operativas pueden incluir áreas estratégicas en las que centrarse, tales como el crecimiento de la cuota de mercado de la firma de auditoría, la especialización sectorial o la oferta de nuevos servicios. Pueden existir circunstancias en las que la firma de auditoría está satisfecha con los honorarios propuestos para un encargo pero no es adecuado que la firma de auditoría acepte o continúe el encargo o la relación con el cliente (por ejemplo, cuando el cliente carece de integridad y de valores éticos).

A74. Puede haber otras circunstancias en las que los honorarios propuestos para un encargo no son suficientes debido a su naturaleza y circunstancias, y eso puede reducir la capacidad de la firma de auditoría para realizar el encargo de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. El Código de ética del IESBA trata los honorarios y otros tipos de remuneración, incluidas las circunstancias que pueden originar una amenaza en relación con el cumplimiento del principio de competencia y diligencia profesionales si los honorarios propuestos para un encargo son demasiado bajos.

Realización del encargo

Responsabilidades del equipo del encargo y dirección, supervisión y revisión (Ref: Apartados 31(a) y 31(b))

A75. Las normas profesionales o los requerimientos legales y reglamentarios aplicables pueden incluir disposiciones específicas en relación con la responsabilidad global del socio del encargo. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada) trata la responsabilidad global del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo y de participar suficiente y adecuadamente en el transcurso del encargo, así como de ser responsable de la adecuada dirección y supervisión del equipo del encargo y de la revisión de su trabajo.

A76. *Ejemplos de dirección, supervisión y revisión*

- La dirección y supervisión del equipo del encargo puede incluir:
  - el seguimiento del progreso del encargo;
  - la consideración de lo siguiente con respecto a los miembros del equipo del encargo:
    - si comprenden las instrucciones que se les dan; y
    - si el trabajo se está realizando de acuerdo con el enfoque planificado para el encargo;
  - el tratamiento de las cuestiones que surjan durante el encargo, la consideración de su significatividad y la pertinente modificación del enfoque planificado; y
  - la identificación de las cuestiones que deben ser objeto de consulta o consideración por miembros del equipo del encargo con mayor experiencia.
- La revisión del trabajo realizado puede incluir considerar si:
  - el trabajo se ha realizado de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables;
  - las cuestiones significativas se han sometido a una consideración adicional;
  - se han realizado las consultas adecuadas y las conclusiones resultantes se han documentado e implementado;
  - es necesario revisar la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo planificado;
  - el trabajo realizado sustenta las conclusiones alcanzadas y está adecuadamente documentado;
  - la evidencia obtenida para un encargo de que proporciona un grado de seguridad es suficiente y adecuada para fundamentar el informe; y
  - se han alcanzado los objetivos de los procedimientos del encargo.

A77. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría utilice personal de un centro de prestación de servicios en la propia firma de auditoría o personas de un centro de prestación de servicios en otra firma de la red para aplicar procedimientos en relación con el encargo (es decir, el personal u otras personas pertenecen al equipo del encargo). En estas circunstancias, es posible que la firma de auditoría tenga políticas o procedimientos que traten específicamente de la dirección y supervisión de esas personas y de la revisión de su trabajo, tales como:

- los aspectos del encargo que se pueden asignar a las personas del centro de prestación de servicios;
- el modo en que se espera que el socio del encargo, o la persona nombrada por él, dirija, supervise y revise el trabajo realizado por las personas del centro de prestación de servicios; y
- los protocolos de comunicación entre el equipo del encargo y las personas del centro de prestación de servicios.

Juicio profesional y escepticismo profesional (Ref: Apartado 31(c))

A78. El escepticismo profesional sustenta la calidad de los juicios aplicados en un encargo de que proporciona un grado de seguridad y, a través de estos juicios, la efectividad global del equipo del encargo en la realización del encargo de que proporciona un grado de seguridad. Es posible que otros pronunciamientos del IAASB traten de la aplicación del juicio profesional o del escepticismo profesional en los encargos. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)[13] proporciona ejemplos de impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, sesgos inconscientes del auditor que pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional y posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos.

Consultas (Ref: Apartado 31(d))

A79. Por lo general, consultar implica la discusión de las cuestiones complejas o controvertidas, al nivel profesional adecuado, con personas de dentro o fuera de la firma de auditoría que tienen conocimientos especializados. Un entorno que refuerce la importancia y ventajas de las consultas y que fomente las consultas por parte de los equipos de los encargos puede contribuir a sustentar una cultura que demuestra un compromiso con la calidad.

A80. La firma de auditoría puede determinar las cuestiones complejas o controvertidas que requieren ser consultadas, o el equipo del encargo puede identificarlas. La firma de auditoría puede también especificar el modo en que se deben acordar e implementar las conclusiones.

A81. La NIA 220 (Revisada)[14] incluye requerimientos dirigidos al socio del encargo en relación con las consultas.

Diferencias de opinión (Ref: Apartado 31(e))

A82. La firma de auditoría puede fomentar que las diferencias de opinión se identifiquen en una fase temprana y puede especificar los pasos que se deben seguir para manifestarlas y tratarlas, incluido el modo en que se debe resolver la cuestión y en que se deberían implementar y documentar las correspondientes conclusiones. En algunas circunstancias, resolver las diferencias de opinión se puede lograr mediante consultas a otro profesional ejerciente u a otra firma de auditoría, o a un organismo profesional o regulador.

Documentación del encargo (Ref: Apartado 31(f))

A83. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales pueden prescribir el plazo en el que debe estar terminada la compilación del archivo final del encargo en determinados tipos de encargos. En el caso de que las disposiciones legales o

---

13 NIA 220 (Revisada), apartados A34–A36

14 NIA 220 (Revisada), apartado 35

reglamentarias no prescriban dicho plazo, la firma de auditoría puede establecerlo. En el caso de encargos realizados según las NIA o las NIEA, un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo normalmente no excede de 60 días desde la fecha del informe del encargo.

A84. La retención y conservación de la documentación del encargo puede incluir la gestión de la custodia, integridad, accesibilidad y recuperación de los datos subyacentes y la correspondiente tecnología. La retención y conservación de la documentación del encargo puede implicar la utilización de aplicaciones de TI. La integridad de la documentación del encargo puede verse comprometida si la documentación se modifica, amplía o borra sin autorización para ello, o si se extravía o daña de manera definitiva.

A85. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales pueden prescribir el plazo de conservación de la documentación del encargo. Si el plazo de conservación no está establecido, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de los encargos realizados y las circunstancias de la firma de auditoría, así como si la documentación del encargo es necesaria para constituir un registro de las cuestiones significativas para encargos futuros. En el caso de los encargos realizados según las NIA o las NIAE, por lo general, el plazo de conservación no es inferior a cinco años, a contar desde la fecha del informe del encargo o, en caso de que sea posterior, desde la fecha del informe de auditoría del grupo, en su caso.

Recursos (Ref: Apartado 32)

A86. A efectos del componente de recursos, estos incluyen:

- Recursos humanos.
- Recursos tecnológicos, por ejemplo, aplicaciones de TI.
- Recursos intelectuales, por ejemplo, políticas o procedimientos por escrito, una metodología o material de orientación.

Los recursos financieros también son relevantes para el sistema de gestión de la calidad porque son necesarios para obtener, desarrollar y mantener los recursos humanos, tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Debido a que la dirección ejerce una fuerte influencia en la gestión y distribución de recursos financieros, los objetivos de calidad de gobierno y liderazgo, tales como los que tratan las prioridades financieras y operativas, tratan los recursos financieros.

A87. Los recursos pueden ser internos, o se pueden obtener externamente de la red a la que pertenece la firma de auditoría, de otra firma de la red o de un proveedor de servicios. Los recursos se pueden utilizar en la realización de actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, o en la realización de encargos como parte del funcionamiento del sistema de gestión de la calidad. En circunstancias en las que se obtiene un recurso de la red o de otra firma de la red, los apartados 48–52 son parte de las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para la consecución de los objetivos de este componente.

Recursos humanos

Contratación, desarrollo y retención del personal y competencia y capacidad del personal (Ref: Apartados 32(a), 32(d))

A88. La competencia es la capacidad de una persona para desempeñar una función y va más allá del conocimiento de los principios, normas, conceptos, hechos y procedimientos; es la

integración y aplicación de la competencia técnica, de las habilidades profesionales y de la ética, los valores y las actitudes profesionales. La competencia se puede desarrollar por varios métodos, incluida la formación profesional, la formación profesional continuada, la formación práctica, la experiencia laboral o la tutoría de los miembros del equipo del encargo con menos experiencia por miembros con más experiencia.

A89. Es posible que las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales establezcan requerimientos que traten la competencia y capacidad, tales como requerimientos de habilitación profesional para los socios de los encargos, así como requerimientos con respecto a su formación y formación profesional continuada.

A90. *Ejemplos de políticas o procedimientos relativos a la contratación, desarrollo y retención del personal*

Las políticas o los procedimientos diseñados e implementados por la firma de auditoría en relación con la contratación, desarrollo y retención del personal pueden tratar:

- La contratación de personas que tienen la competencia adecuada o que la pueden desarrollar.
- Programas de formación centrados en el desarrollo de la competencia del personal y en la formación profesional continuada.
- Los mecanismos de evaluación que se realizan a intervalos adecuados e incluyen áreas de competencia y otras mediciones del desempeño.
- La remuneración, promoción y otros incentivos para todo el personal, incluidos los socios de los encargos y las personas a las que se han asignado funciones y responsabilidades relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

El compromiso del personal con la calidad y la rendición de cuentas y el reconocimiento de su compromiso (Ref: Apartado 32(b))

A91. Las evaluaciones oportunas y la información de retorno facilitan el apoyo y promueven el desarrollo continuo de la competencia del personal. Se pueden utilizar métodos menos formales de evaluación y de retorno, por ejemplo, en el caso de firmas de auditoría con menos personal.

A92. Las actuaciones y comportamientos positivos del personal se pueden reconocer por varios medios, tales como la remuneración, la promoción u otros incentivos. En algunas circunstancias, pueden ser adecuados incentivos sencillos o informales que no estén basados en recompensas dinerarias.

A93. El modo en que la firma de auditoría pide responsabilidades al personal por sus actuaciones o comportamientos que afectan negativamente a la calidad; tales como no demostrar un compromiso con la calidad, no desarrollar y mantener la competencia para desempeñar sus funciones o para implementar las respuestas de la firma de auditoría tal como se diseñaron; puede depender de la naturaleza de la actuación o comportamiento, incluida la gravedad y la frecuencia con la que ocurre. Algunas medidas que puede tomar la firma de auditoría cuando el personal muestra actuaciones o comportamientos que afectan negativamente a la calidad incluyen:

- Formación u otra forma de desarrollo profesional.
- Considerar el efecto de la cuestión en la evaluación, remuneración, promoción u otros incentivos a las personas involucradas.

- En su caso, adoptar medidas disciplinarias.

Personas que proceden de fuentes externas (Ref: Apartado 32(c))

A94. Las normas profesionales pueden incluir responsabilidades para el socio del encargo en relación con lo adecuado de los recursos. Por ejemplo, la NIA 220 (Revisada)[15] trata la responsabilidad del socio del encargo de determinar que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos adecuados de manera oportuna y siguiendo las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría.

Miembros del equipo del encargo asignados a cada encargo (Ref: Apartado 32(d))

A95. Los miembros del equipo del encargo pueden ser asignados a los encargos:

- Por la firma de auditoría, incluido asignar personal de un centro de prestación de servicios de la firma de auditoría.
- Por la red de la firma de auditoría o por otra firma de la red cuando la firma de auditoría recurre a personas de la red o de otra firma de la red para aplicar procedimientos en relación con el encargo (por ejemplo, al auditor de un componente o a un centro de prestación de servicios de la red o a otra firma de la red).
- Por un proveedor de servicios externo cuando la firma de auditoría recurre a personas de esta para aplicar procedimientos en relación con el encargo (por ejemplo, al auditor de un componente de una firma de auditoría que no pertenece a la misma red).

A96. La NIA 220 (Revisada)[16] trata la responsabilidad de que el socio del encargo determine que los miembros del equipo del encargo, así como cualesquiera expertos externos del auditor y auditores internos que prestan ayuda directa que no formen parte del equipo del encargo, tengan, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo, incluido el tiempo suficiente. La NIA 600[17] desarrolla el modo de aplicar la NIA 220 (Revisada) en una auditoría de estados financieros de un grupo. Las respuestas diseñadas e implementadas por la firma de auditoría para tratar la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo asignados a este pueden incluir políticas o procedimientos que tratan:

- La información que puede obtener el socio del encargo y los factores a considerar en la determinación de que los miembros del equipo del encargo asignados a este, incluidos los que son asignados por la red de la firma de auditoría, por otra firma de la red o por un proveedor de servicios, tienen la competencia y capacidad adecuadas para realizar el encargo.
- Cómo se pueden resolver las reservas acerca de la competencia y capacidad de los miembros del equipo del encargo, en particular acerca de los que son asignados por la red de la firma de auditoría, por otra firma de la red o por un proveedor de servicios.

A97. Los requerimientos de los apartados 48-52 también son aplicables cuando en un encargo se recurre a personas de la red de la firma de auditoría o de otra firma de la red, incluidos los auditores de un componente (véase, por ejemplo, el apartado A179).

---

15 NIA 220 (Revisada), apartado 25

16 NIA 220 (Revisada), apartado 26

17 NIA 600, *Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)* – apartado 19

Recursos tecnológicos (Ref: Apartado 32(f))

A98. Los recursos tecnológicos, que por lo general son aplicaciones de TI, forman parte del entorno de TI de la firma de auditoría. El entorno de TI de la firma de auditoría incluye también la infraestructura que da soporte a las TI y los procesos de TI y recursos humanos involucrados en esos procesos:

- Una aplicación de TI es un programa o un conjunto de programas diseñados para realizar una función específica directa para el usuario o, en algunos casos, para otra aplicación.
- La infraestructura de TI está compuesta por la red de TI, los sistemas operativos y las bases de datos y el hardware y software relacionados con estos.
- Los procesos de TI son los procesos de la firma de auditoría para la gestión del acceso al entorno de TI, la gestión de cambios en los programas o de los cambios al entorno de TI, así como para la gestión de las operaciones de TI, lo que incluye el seguimiento del entorno de TI.

A99. Un recurso tecnológico puede tener varias finalidades en la firma de auditoría y algunas de ellas pueden no tener relación con el sistema de gestión de la calidad. Los recursos tecnológicos que son relevantes a efectos de esta NIGC son:

- recursos tecnológicos utilizados directamente en el diseño, implementación o funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría;
- recursos tecnológicos utilizados directamente por los equipos de los encargos en la realización de estos; y
- recursos tecnológicos que son esenciales para permitir el funcionamiento eficaz de los anteriores, tales como, en relación con una aplicación de TI, la infraestructura y los procesos de TI que le dan soporte.

Ejemplos de graduación para demostrar cómo pueden diferir los recursos tecnológicos que son relevantes a los efectos de esta NIGC

- En una firma de auditoría menos compleja, los recursos tecnológicos pueden estar compuestos por una aplicación de TI comercial utilizada por los equipos de los encargos, comprada a un proveedor de servicios. Los procesos de TI que dan soporte al funcionamiento de la aplicación de TI también pueden ser relevantes a pesar de ser sencillos (por ejemplo, procesos para autorizar el acceso a la aplicación de TI y para el procesamiento de las actualizaciones de esta).
- En una firma de auditoría más compleja, los recursos tecnológicos pueden ser más complejos y pueden incluir:
  - Múltiples aplicaciones de TI, incluidas aplicaciones desarrolladas a medida o desarrolladas por la red de la firma de auditoría, tales como:
    - Aplicaciones de TI utilizadas por los equipos de los encargos (por ejemplo, software de los encargos y herramientas de auditoría automatizadas).
    - Aplicaciones de TI desarrolladas y utilizadas por la firma de auditoría para gestionar aspectos del sistema de gestión de la calidad (por ejemplo, aplicaciones de TI para el seguimiento de la independencia o para asignar personal a los encargos).
  - Los procesos de TI que dan soporte al funcionamiento de estas aplicaciones de TI, incluidas las personas responsables de gestionar la infraestructura y los procesos de TI y los procesos de la firma de auditoría para gestionar los cambios en los programas de las aplicaciones de TI.

A100. La firma de auditoría puede considerar las siguientes cuestiones al obtener, desarrollar, implementar y mantener una aplicación de TI:

- que los datos de entrada son completos y adecuados;
- que se preserva la confidencialidad de los datos;
- que la aplicación de TI opera tal como ha sido diseñada y alcanza la finalidad prevista;
- que los datos de salida de la aplicación de TI alcanzan la finalidad para la que serán utilizados;
- que los controles generales de TI necesarios para dar soporte a la continuidad del funcionamiento de las aplicaciones de TI según se diseñaron son adecuados;
- la necesidad de habilidades especializadas para utilizar eficazmente la aplicación de TI, incluida la formación práctica de las personas que lo harán; y
- la necesidad de desarrollar procedimientos que describan cómo opera la aplicación de TI.

A101. La firma de auditoría puede prohibir específicamente la utilización de aplicaciones de TI o de determinados aspectos de estas hasta que no se haya determinado que operan adecuadamente y su utilización haya sido aprobada por la firma de auditoría. De forma alternativa, la firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos para tratar circunstancias en las que el equipo del encargo utiliza una aplicación que no ha sido aprobada por la firma de auditoría. Dichas políticas o procedimientos pueden requerir que el equipo del encargo determine que la aplicación de TI es adecuada para su uso antes de ser utilizada en el encargo, considerando las cuestiones del apartado A100. La NIA 220 (Revisada)[18] trata las responsabilidades del socio del encargo con respecto a los recursos para el encargo.

Recursos intelectuales (Ref: Apartado 32(g))

A102. Los recursos intelectuales incluyen la información que utiliza la firma de auditoría para permitir el funcionamiento del sistema de gestión de la calidad y promover la congruencia en la realización de encargos.

Ejemplos de recursos intelectuales Políticas o procedimientos por escrito, una metodología, material de orientación específico para sectores o materias objeto de análisis, guías contables, documentación estandarizada o acceso a fuentes de información (por ejemplo, suscripciones a páginas web que proporcionan información en profundidad sobre entidades u otra información que se utiliza habitualmente en la realización de encargos).

A103. Los recursos intelectuales pueden estar disponibles a través de recursos tecnológicos, por ejemplo, la metodología de la firma de auditoría puede estar integrada en la aplicación de TI que facilita la planificación y la realización del encargo.

Utilización de recursos tecnológicos e intelectuales (Ref: Apartados 32(f)–32(g))

A104. La firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos en relación con la utilización de los recursos tecnológicos e intelectuales de la firma de auditoría. Dichas políticas o procedimientos pueden:

- Requerir la utilización de ciertas aplicaciones de TI o ciertos recursos intelectuales

[18] NIA 220 (Revisada), apartados 25 -28

en la realización de los encargos o en relación con otros aspectos de este, como, por ejemplo, para archivar el encargo.

- Especificar las cualificaciones o la experiencia que necesita una persona para utilizar el recurso, incluida la necesidad de un experto o de formación práctica, por ejemplo, la firma de auditoría puede especificar las cualificaciones o la experiencia necesarias para utilizar una aplicación de TI que analiza datos, debido a que pueden ser necesarias habilidades especializadas para interpretar los resultados.
- Especificar las responsabilidades del socio del encargo en relación con la utilización de los recursos tecnológicos e intelectuales.
- Establecer el modo en que se deben utilizar los recursos tecnológicos e intelectuales, incluido el modo en que deberían interactuar las personas con una aplicación de TI o cómo debería aplicarse un recurso intelectual, y la disponibilidad de soporte o ayuda en la utilización del recurso tecnológico o intelectual.

Proveedores de servicios (Ref: Apartados 16(v), 32(h))

A105. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría utilice recursos proporcionados por un proveedor de servicios, en especial cuando la firma de auditoría no tiene acceso internamente a los recursos adecuados. A pesar de que la firma de auditoría puede utilizar recursos de un proveedor de servicios, sigue siendo responsable de su sistema de gestión de la calidad.

Ejemplos de recursos de un proveedor de servicios

- Personas contratadas para realizar las actividades de seguimiento de la firma de auditoría o revisiones de la calidad de los encargos o a las que se pueden consultar cuestiones técnicas.
- Una aplicación de TI comercial utilizada para realizar encargos de auditoría.
- Personas que aplican procedimientos en relación con los encargos de la firma de auditoría, por ejemplo, auditores de componentes de otras firmas de auditoría que no pertenecen a la red de la firma de auditoría o personas contratadas para asistir a un recuento físico en un lugar lejano.
- Un experto externo del auditor utilizado por la firma de auditoría para ayudar al equipo del encargo a obtener evidencia de auditoría.

A106. En la identificación y valoración de los riesgos de calidad, se requiere que la firma de auditoría obtenga conocimiento de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad, lo que incluye las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones relacionados con los proveedores de servicios. Para ello, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de los recursos proporcionados por los proveedores de servicios, el modo y extensión con la que los utilizará y las características generales de los proveedores de servicios que utiliza la firma de auditoría (por ejemplo, los diferentes tipos de otras firmas de servicios profesionales que son utilizadas) con el fin de identificar y valorar los riesgos de calidad relacionados con la utilización de esos recursos.

A107. En la determinación de si es adecuado un recurso procedente de un proveedor de servicios para su utilización en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o en la realización de encargos, la firma de auditoría puede obtener información sobre el proveedor de servicios y el recurso que proporciona de varias fuentes. Algunas cuestiones que la firma de auditoría puede considerar incluyen:

- El objetivo de calidad relacionado y los riesgos de calidad. Por ejemplo, en el caso

de una metodología de un proveedor de servicios, pueden existir riesgos de calidad relacionados con el objetivo de calidad del apartado 32(g), como, por ejemplo, un riesgo de calidad de que el proveedor de servicios no actualice la metodología para reflejar los cambios en las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

- La naturaleza y el alcance de los recursos y las condiciones del servicio (por ejemplo, en relación con una aplicación de TI, con qué frecuencia se proporcionarán actualizaciones, las limitaciones a la utilización de la aplicación de TI y el modo en que el proveedor de servicios trata la confidencialidad de la información).
- La extensión con la que el recurso se utiliza en la firma de auditoría y el modo en que lo utilizará, y si es adecuado para esa finalidad.
- El grado de personalización del recurso para la firma de auditoría.
- La utilización previa del proveedor de servicios por la firma de auditoría.
- La experiencia del proveedor de servicios en el sector y su reputación en el mercado.

A108. Es posible que la firma de auditoría tenga la responsabilidad de tomar medidas adicionales en la utilización de un recurso proporcionado por un proveedor de servicios con el fin de que dicho recurso funcione eficazmente. Por ejemplo, es posible que la firma de auditoría deba comunicar información al proveedor de servicios con el fin de que el recurso funcione eficazmente, o, en relación con una aplicación de TI, es posible que la firma de auditoría necesite disponer de una infraestructura y procesos de TI implementados.

Información y comunicación (Ref: Apartado 33)

A109. Obtener, generar o comunicar información es, por lo general, un proceso continuo en el que participa todo el personal y que comprende la divulgación de la información dentro de la firma de auditoría y al exterior. La información y la comunicación se encuentran en todos los componentes del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

El sistema de información de la firma de auditoría (Ref: Apartado 33(a))

A110. La información fiable y relevante incluye información exacta, completa, oportuna y válida para permitir el adecuado funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y sustentar las decisiones en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

A111. El sistema de información puede incluir la utilización de elementos manuales o de TI, que afectan al modo en que la información se identifica, captura, procesa, mantiene y comunica. Los procedimientos para identificar, capturar, procesar, mantener y comunicar la información pueden ser aplicados a través de aplicaciones de TI y, en algunos casos, se pueden integrar en las respuestas de la firma de auditoría para otros componentes. Además, los registros digitales pueden sustituir o complementar los registros físicos.

Ejemplo de graduación para demostrar cómo se puede diseñar el sistema de información en una firma de auditoría menos compleja

Es posible que las firmas de auditoría menos complejas, con menos personal y en las que los dirigentes participan directamente, no necesiten disponer de políticas y procedimientos rigurosos que especifiquen el modo en que se debería identificar, capturar, procesar y conservar la información.

Comunicación dentro de la firma de auditoría (Ref: Apartados 33(b), 33(c))

A112. La firma de auditoría puede reconocer y reforzar la responsabilidad del personal y de los

equipos de los encargos de intercambiar información con la firma de auditoría y entre ellos mediante el establecimiento de canales de comunicación con el fin de facilitar la comunicación en la firma de auditoría.

Ejemplos de comunicación entre la firma de auditoría, el personal y los equipos de los encargos

- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos la responsabilidad de implementar las respuestas de la firma de auditoría.
- La firma de auditoría comunica al personal y a los equipos de los encargos los cambios en el sistema de gestión de la calidad, en la medida en que dichos cambios sean relevantes para sus responsabilidades y les permitan tomar medidas adecuadas de inmediato de acuerdo con sus responsabilidades.
- La firma de auditoría comunica la información obtenida durante el proceso de aceptación y continuidad que es relevante para los equipos de los encargos en la planificación y ejecución de los encargos.
- Los equipos de los encargos comunican a la firma de auditoría información sobre:
  - El cliente, obtenida durante la realización de un encargo que, de haber estado disponible con anterioridad a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico, hubiese llevado a la firma de auditoría a rehusar la relación con el cliente o el encargo específico.
  - El funcionamiento de las respuestas de la firma de auditoría (por ejemplo, reservas acerca de los procesos de la firma de auditoría para asignar personal a los encargos), que en algunos casos puede ser indicativa de una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.
- Los equipos de los encargos comunican información al revisor de la calidad del encargo o a las personas a las que se consulta.
- Los equipos de los encargos de grupos comunican cuestiones a los auditores de los componentes de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, incluidas cuestiones relacionadas con la gestión de la calidad en los encargos.
- La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad operativa del cumplimiento de los requerimientos de independencia comunican al personal relevante y a los equipos de los encargos los cambios en los requerimientos de independencia y las políticas y procedimientos de la firma de auditoría para tratar esos cambios.

Comunicación con terceros

Comunicación a la red o dentro de la red de la firma de auditoría y a los proveedores de servicios (Ref: Apartado 33(d)(i))

A113. Además de la comunicación de información por parte de la firma de auditoría a la red o dentro de la red de la firma de auditoría o a los proveedores de servicios, es posible que la firma de auditoría necesite obtener información de la red, de una firma de la red o de un proveedor de servicios que ayuda a la firma de auditoría en el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad.

Ejemplo de información obtenida por la firma de auditoría de la red a la que pertenece

La firma de auditoría obtiene información de la red o de otras firmas de la red sobre clientes de

otras firmas de la red cuando existen requerimientos de independencia que afectan a la firma de auditoría.

Comunicación con otros externos a la firma de auditoría (Ref: Apartado 33(d)(ii))

A114. *Ejemplos de situaciones en las que las disposiciones legales o reglamentarias o las normas profesionales pueden requerir que la firma de auditoría comunique información a terceros*

- Llega a conocimiento de la firma de auditoría el incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por un cliente y los requerimientos de ética aplicables requieren que la firma de auditoría informe del incumplimiento a una autoridad competente ajena a la entidad cliente o que considere si informar sería una actuación adecuada en función de las circunstancias.
- Las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la firma de auditoría publique un informe de transparencia y especifique la naturaleza de la información que se debe incluir en dicho informe.
- Las disposiciones legales o reglamentarias del mercado de valores requieren que la firma de auditoría comunique determinadas cuestiones a los responsables del gobierno de la entidad.

A115. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias pueden prohibir a la firma de auditoría comunicar información relacionada con su sistema de gestión de la calidad al exterior.

Ejemplos de situaciones en las que se puede prohibir a la firma comunicar información al exterior

- Las disposiciones legales o reglamentarias relativas a la privacidad o al secreto prohíben que se revele determinada información.
- Las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables incluyen normas que tratan el deber de confidencialidad.

Respuestas predeterminadas (Ref: Apartado 34)

A116. Las respuestas predeterminadas pueden responder a varios riesgos de calidad relacionados con más de un objetivo de calidad para diferentes componentes. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos para las quejas y denuncias pueden responder a riesgos de calidad relacionados con objetivos de calidad en los recursos (por ejemplo, compromiso con la calidad del personal), los requerimientos de ética aplicables y el gobierno y liderazgo. Las respuestas predeterminadas no son suficientes por sí solas para alcanzar los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartado 34(a))

A117. Los requerimientos de ética aplicables pueden contener disposiciones en relación con la identificación y evaluación de amenazas y del modo en que se les debe hacer frente. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA proporciona un marco conceptual para este fin y, al aplicarlo, requiere que la firma utilice la prueba del tercero con juicio y bien informado.

A118. Los requerimientos de ética aplicables pueden especificar el modo en que la firma de auditoría debe responder a un incumplimiento. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA establece requerimientos para la firma de auditoría en el caso de un incumplimiento de este e incluye requerimientos específicos que tratan los incumplimientos de las Normas Internacionales de Independencia, que incluyen requerimientos de comunicación con terceros.

A119. Algunas cuestiones que puede tratar la firma de auditoría en relación con incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables incluyen:

- la comunicación de los incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables a las personas adecuadas;
- la evaluación de la significatividad del incumplimiento y su impacto en el cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables;
- las medidas a tomar para tratar de manera satisfactoria las consecuencias del incumplimiento, incluido que estas se tomen tan pronto como sea posible;
- determinar si debe informar del incumplimiento a terceros, tales como los responsables del gobierno de la entidad con los que se relaciona el incumplimiento o a un organismo externo de supervisión; y
- determinar las medidas adecuadas que se deben tomar en relación con la persona o las personas responsables del incumplimiento.

Quejas y denuncias (Ref: Apartado 34(c))

A120. El establecimiento de políticas o procedimientos para tratar las quejas y denuncias puede ayudar a la firma de auditoría a evitar que se emitan informes de encargos que no son adecuados. También puede ayudar a la firma en:

- la identificación y tratamiento de personas, incluyendo los dirigentes, que no actúan o se comportan de un modo que demuestre un compromiso con la calidad y que sustente el compromiso de la firma de auditoría con la calidad; o
- la identificación de deficiencias en el sistema de gestión de la calidad.

A121. Las quejas y denuncias pueden ser formuladas por el personal o por otros externos a la firma de auditoría (por ejemplo, clientes, auditores de componentes o personas pertenecientes a la red de la firma de auditoría).

Información que se conoce posteriormente a la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o de un encargo específico (Ref: Apartado 34(d))

A122. La información que se conoce posteriormente a la aceptación o continuidad de la relación con un cliente o de un encargo específico puede:

- haber existido cuando la firma de auditoría decidió aceptar o continuar la relación con el cliente o el encargo específico y la firma no la conocía; o
- estar relacionada con información que surge posteriormente a la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico.

Ejemplos de cuestiones tratadas en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría en circunstancias en las que la información llega a su conocimiento después de la aceptación o continuidad de la relación con el cliente o del encargo específico que podría haber afectado a la decisión de la firma de auditoría de aceptar o continuar la relación con el cliente o el

encargo específico

- Realizar consultas dentro de la firma de auditoría o con los asesores jurídicos.
- Considerar si existe algún requerimiento profesional, legal o reglamentario para que la firma de auditoría continúe el encargo.
- La discusión con el nivel adecuado de la dirección del cliente y con los responsables del gobierno de la entidad o con la parte contratante sobre las medidas que la firma de auditoría podría tomar basándose en los hechos y circunstancias relevantes.
- Cuando se determine que renunciar al encargo es una actuación adecuada:
  - Informar de esta decisión y de los motivos de la renuncia a la dirección del cliente y a los responsables del gobierno de la entidad o a la parte contratante.
  - Considerar la posible existencia de requerimientos profesionales, legales o reglamentarios que obliguen a la firma de auditoría a informar a las autoridades reguladoras de su renuncia al encargo, o de su renuncia tanto al encargo como a la relación con el cliente, junto con los motivos de la renuncia.

A123. En algunas circunstancias, las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción pueden imponer a la firma de auditoría la obligación de aceptar o continuar un encargo de un cliente o, en el caso del sector público, la firma de auditoría puede haber sido nombrada a través de disposiciones legales.

Ejemplos de cuestiones tratadas en las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría en circunstancias en las que la firma de auditoría está obligada a aceptar o continuar un encargo o no puede renunciar a un encargo y ha llegado a su conocimiento información que la habría llevado a rehusar el encargo o a interrumpirlo

- La firma de auditoría considera el efecto de la información en la realización del encargo.
- La firma de auditoría comunica la información al socio del encargo y le solicita incrementar la extensión y frecuencia de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- La firma de auditoría asigna al encargo personal con más experiencia.
- La firma de auditoría determina que se debería realizar una revisión de la calidad del encargo.

Comunicación con terceros (Ref: Apartado 34(e))

A124. La capacidad de la firma de auditoría para mantener la confianza en la calidad de sus encargos de los grupos de interés se puede mejorar mediante una comunicación relevante, fiable y transparente de la firma de auditoría acerca de las actividades realizadas por ella para tratar la calidad y eficacia de esas actividades.

A125. Los terceros que pueden utilizar la información acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, y su grado de interés en dicho sistema, pueden variar en función de la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.

Ejemplos de terceros que pueden utilizar la información acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría

- La dirección o los responsables del gobierno de la entidad de los clientes de la firma

de auditoría pueden utilizar la información para determinar si nombrar a la firma de auditoría para realizar un encargo.

- Es posible que los organismos externos de supervisión hayan indicado que quieren la información para sustentar sus responsabilidades en el seguimiento de la calidad de los encargos en una jurisdicción y para comprender el trabajo de las firmas de auditoría.
- Es posible que otras firmas de auditoría que utilizan el trabajo de la firma de auditoría en la realización de encargos (por ejemplo, en relación con la auditoría de un grupo) hayan solicitado esa información.
- Es posible que otros usuarios de los informes de encargos de la firma de auditoría, tales como los inversores que los utilizan para su toma de decisiones, hayan indicado su deseo de disponer de la información.

A126. La información acerca del sistema de gestión de la calidad que se proporciona a terceros, incluida la información que se comunica a los responsables del gobierno de la entidad sobre el modo en que el sistema de gestión de la calidad sustenta la realización de encargos de calidad de manera congruente, puede tratar cuestiones como:

- La naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, como su estructura organizativa, modelo de negocio, estrategia y entorno operativo.
- El gobierno y liderazgo de la firma de auditoría, tal como su cultura, el modo en que demuestra un compromiso con la calidad y la asignación de funciones, responsabilidades y autoridad con respecto al sistema de gestión de la calidad.
- El modo en que la firma de auditoría cumple sus responsabilidades de conformidad con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia.
- Factores que contribuyen a la calidad de los encargos, por ejemplo, dicha información se puede presentar en forma de indicadores de calidad de los encargos con una narrativa que explique los indicadores.
- Los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría y de las inspecciones externas y el modo en que la firma de auditoría ha corregido deficiencias identificadas o está respondiendo a estas.
- La evaluación realizada de conformidad con los apartados 53 y 54 de si el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema y la conclusión sobre este, incluido en qué se han basado los juicios aplicados al realizar la evaluación y al concluir.
- El modo en que la firma de auditoría ha respondido a los desarrollos emergentes y a los cambios en las circunstancias de la firma de auditoría o de sus encargos, incluido cómo ha sido adaptado el sistema de gestión de la calidad para responder a dichos cambios.
- La relación entre la firma de auditoría y la red, la estructura global de la red, una descripción de los requerimientos de la red y de los servicios de esta, las responsabilidades de la firma de auditoría y de la red (incluido que la firma de auditoría es la responsable última del sistema de gestión de la calidad) e información sobre el alcance global y los resultados de las actividades de seguimiento de la red en las firmas pertenecientes a esta.

Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (Ref: Apartado: 34(e)(i))

A127. El modo en que se realiza la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad

(es decir, por la firma de auditoría o por el equipo del encargo) puede depender de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría y de las circunstancias del encargo.

A128. La NIA 260 (Revisada) trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros y de la determinación por el auditor de la persona o las personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, son las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones[19], así como del proceso de comunicación[20]. En algunas circunstancias, puede ser adecuado comunicar con los responsables del gobierno de entidades que no sean entidades cotizadas (o cuando se realizan otros encargos), por ejemplo, entidades que pueden ser de interés público o que tengan la obligación pública de rendir cuentas, tales como:

- Entidades que mantienen en calidad de fiduciarias un volumen significativo de activos para un elevado número de interesados incluidas instituciones financieras, como determinados bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones.
- Entidades con un elevado perfil público o cuya dirección o propietarios tienen un elevado perfil público.
- Entidades con un gran número y un amplio espectro de grupos de interés.

Consideraciones para el sector público

A129. Es posible que la firma de auditoría determine que es adecuado comunicar con los responsables del gobierno de una entidad del sector público acerca del modo en que el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría sustenta la realización de encargos de calidad de manera congruente, teniendo en cuenta el tamaño y complejidad de la entidad, el espectro de sus grupos de interés, la naturaleza de los servicios que presta y la función y las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad.

Determinación de otros casos en los que es adecuado comunicar con terceros (Ref: Apartado 34(e)(ii))

A130. La determinación por la firma de auditoría de cuándo es adecuado comunicar con terceros sobre el sistema de gestión de calidad de la firma de auditoría depende del juicio profesional y puede estar influida por cuestiones como:

- Los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos.
- La naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría.
- La naturaleza del entorno en el que opera la firma de auditoría, como la práctica empresarial habitual en la jurisdicción de la firma de auditoría y las características de los mercados financieros en los que opera.
- La extensión con la cual la firma de auditoría ya se ha comunicado con terceros de conformidad con las disposiciones legales o reglamentarias (es decir, si se requiere comunicación adicional y, en su caso, las cuestiones que deben comunicarse).
- Las expectativas de los grupos de interés de la jurisdicción de la firma de auditoría, incluido el conocimiento e interés que hayan podido expresar los terceros acerca de los encargos realizados por la firma de auditoría y de los procesos de la firma de auditoría para su realización.
- Tendencias jurisdiccionales.

---

[19] NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, apartados 11 -13

[20] NIA 260 (Revisada), apartados 18 -22

- La información de la que ya disponen los terceros.
- El modo en que los terceros pueden utilizar la información y su conocimiento general de las cuestiones relacionadas con el sistema de gestión de la calidad de las firmas de auditoría y de las auditorías o las revisiones de estados financieros, así como de otros encargos de que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados.
- Los beneficios de interés público de la comunicación externa y si se puede esperar razonablemente que superarían los costes (monetarios u otros) de esa comunicación.

Las cuestiones arriba mencionadas también pueden afectar a la información proporcionada por la firma de auditoría en la comunicación y a la naturaleza, momento de realización y extensión y forma adecuada de la comunicación.

Naturaleza, momento de realización y extensión y forma adecuada de la comunicación con terceros (Ref: Apartado 34(e)(iii))

A131. La firma de auditoría puede considerar los siguientes atributos para preparar la información que se comunica a terceros:

- La información es específica para las circunstancias de la firma de auditoría. Relacionar las cuestiones objeto de la comunicación directamente con las circunstancias específicas de la firma de auditoría puede ayudar a minimizar la posibilidad de que dicha información se vuelva excesivamente estandarizada y menos útil con el paso del tiempo.
- La información se presenta de un modo claro y comprensible, y la manera de presentarla no induce a error ni influiría de manera inadecuada en los usuarios de la comunicación (por ejemplo, existe un equilibrio en la información que se presenta entre los aspectos positivos y negativos de la cuestión que se comunica).
- La información es exacta y completa en todos los aspectos materiales y no contiene información que induzca a error.
- La información tiene en cuenta las necesidades de los usuarios a quienes se destina. Al considerar las necesidades de los usuarios, la firma de auditoría puede considerar cuestiones tales como el grado de detalle que los usuarios considerarían útil y si tienen acceso a información relevante a través de otras fuentes (por ejemplo, la página web de la firma de auditoría).

A132. La firma de auditoría aplica su juicio profesional en la determinación, en función de las circunstancias, de la forma adecuada de comunicación con el tercero, incluida la comunicación con los responsables del gobierno de la entidad en la realización de una auditoría de estados financieros de entidades cotizadas, la cual se puede realizar verbalmente o por escrito. En consecuencia, la forma de comunicación puede variar.

Ejemplos de formas de comunicación a terceros

- Una publicación, tal como un informe de transparencia o un informe de la calidad de la auditoría.
- Comunicación por escrito personalizada a grupos de interés específicos (por ejemplo, información sobre los resultados del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría).
- Conversaciones directas e interacciones con el tercero (por ejemplo, discusiones entre el equipo del encargo y los responsables del gobierno de la entidad).
- Una página web.

- Otras formas de medios digitales, tales como redes sociales o entrevistas o presentaciones retransmitidas por internet o por vídeo.

Encargos sujetos a una revisión de la calidad del encargo

Revisión de la calidad del encargo prescrita por una disposición legal o reglamentaria (Ref: Apartado 34(f)(ii))

A133. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden requerir que se realice una revisión de la calidad del encargo, por ejemplo, para encargos de auditoría de entidades que:

- son entidades de interés público según la definición en una jurisdicción concreta;
- operan en el sector público o reciben fondos públicos, o entidades que deben rendir cuentas públicamente;
- operan en determinados sectores (por ejemplo, instituciones financieras tales como bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones);
- alcanzan un determinado límite de activos; o
- se encuentran bajo administración judicial (por ejemplo, en liquidación).

Revisión de la calidad del encargo como respuesta para responder a uno o varios riesgos de calidad (Ref: Apartado 34(f)(iii))

A134. El conocimiento por la firma de auditoría de las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que pueden afectar negativamente a la consecución de los objetivos de calidad, como requiere el apartado 25(a)(ii), está relacionado con la naturaleza y las circunstancias de los encargos realizados por la firma de auditoría. En el diseño e implementación de respuestas para responder a uno o varios riesgos de calidad, la firma de auditoría puede determinar que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada basándose en los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad.

Ejemplos de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que originan uno o varios riesgos de calidad para los que una revisión de la calidad del encargo puede ser una respuesta adecuada

Los que se relacionan con los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y los informes a emitir:

- Encargos que implican un alto grado de complejidad o de juicio, tales como:
  - Auditorías de estados financieros para entidades que operan en un sector que generalmente requiere estimaciones contables con un alto grado de incertidumbre en la estimación (por ejemplo, determinadas instituciones financieras de gran tamaño o empresas mineras) o para entidades para las que existen incertidumbres relacionadas con hechos o condiciones que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de continuar como empresa en funcionamiento.
  - Encargos que proporcionan un grado de seguridad que requieren habilidades o conocimientos especializados para la medida o evaluación de la materia subyacente objeto de análisis sobre la base de los criterios aplicables (por ejemplo, una declaración de gases de efecto invernadero en la que existen incertidumbres significativas asociadas con las cantidades declaradas en ella).
- Encargos en los que se han encontrado problemas, como encargos de auditoría con hallazgos recurrentes en inspecciones internas o externas, deficiencias significativas de control interno no corregidas o una reexpresión significativa de la información comparativa

en los estados financieros.

- Encargos para los que se han identificado circunstancias inusuales durante el proceso de aceptación y continuidad por la firma de auditoría (por ejemplo, un cliente nuevo que ha tenido un desacuerdo con su anterior auditor o profesional ejerciente en un encargo de que proporciona un grado de seguridad).

- Encargos en los que se emite un informe sobre información financiera o no financiera que se prevé que se incluya en una declaración a un organismo regulador y que puede requerir un mayor grado de juicio, tal como información financiera proforma para su inclusión en un folleto.

Los que se relacionan con los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos:

- Entidades en sectores emergentes o para los que la firma de auditoría no tiene experiencia previa.
- Entidades sobre las que se han expresado reservas en comunicaciones de organismos reguladores de mercados de valores o de reguladores prudenciales.
- Entidades distintas de las entidades cotizadas que pueden ser de interés público o que tienen la obligación pública de rendir cuentas, por ejemplo:
    - Entidades que mantienen en calidad de fiduciarias un volumen significativo de activos para un elevado número de interesados incluidas instituciones financieras, como determinados bancos, entidades aseguradoras y fondos de pensiones para las que, en otro caso, las disposiciones legales o reglamentarias no requerirían una revisión de la calidad del encargo.
    - Entidades con un elevado perfil público o cuya dirección o propietarios tienen un elevado perfil público.
    - Entidades con un gran número y un amplio espectro de grupos de interés.

A135. Las respuestas de la firma de auditoría para responder a los riesgos de calidad pueden incluir otras formas de revisiones de encargos que no sean revisiones de la calidad del encargo. Por ejemplo, para las auditorías de estados financieros, las respuestas de la firma de auditoría pueden incluir revisiones de los procedimientos del equipo del encargo en relación con los riesgos significativos, o revisiones de determinados juicios significativos, realizadas por personal con experiencia técnica especializada. En algunos casos, estos otros tipos de revisiones de encargos se pueden realizar además de una revisión de la calidad del encargo.

A136. En algunos casos, es posible que la firma de auditoría determine que no existen auditorías u otros encargos para los que una revisión de la calidad del encargo u otras formas de revisiones de encargos sean una respuesta adecuada para responder al riesgo o riesgos de calidad.

Consideraciones para el sector público

A137. La naturaleza y las circunstancias de las entidades del sector público (por ejemplo, debido a su dimensión y complejidad, al espectro de interesados, o por la naturaleza de los servicios que prestan) pueden dar lugar a riesgos de calidad. En esas circunstancias, la firma de auditoría puede determinar que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada para responder a dichos riesgos de calidad. Es posible que las disposiciones legales o reglamentarias establezcan requerimientos de información adicionales dirigidos a los auditores de entidades del sector público (por ejemplo, un informe separado de los casos de incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias

dirigido al Parlamento o a otro órgano de gobierno, o comunicar esos casos en su informe de auditoría de los estados financieros). En esos casos, la firma de auditoría puede también considerar la complejidad de ese informe, y su importancia para los usuarios, al determinar si una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada.

El proceso de seguimiento y corrección (Ref: Apartados 35-47)

A138. Además de permitir la evaluación del sistema de gestión de la calidad, el proceso de seguimiento y corrección facilita la mejora proactiva y continua de la calidad de los encargos y del sistema de gestión de la calidad. Por ejemplo:

- Debido a las limitaciones inherentes a un sistema de gestión de la calidad, la identificación de deficiencias por la firma de auditoría no es inusual y es un aspecto importante del sistema de gestión de la calidad, porque la identificación inmediata de deficiencias permite a la firma de auditoría corregirlas de una manera oportuna y eficaz, y contribuye a una cultura de mejora continua.
- Las actividades de seguimiento pueden proporcionar información que permite a la firma de auditoría evitar una deficiencia mediante la respuesta a un hallazgo que, con el tiempo, podría dar lugar a una deficiencia.

Diseño y realización de actividades de seguimiento (Ref: Apartados 37-38)

A139. Las actividades de seguimiento pueden incluir una combinación de actividades de seguimiento continuas y actividades de seguimiento periódicas. Las actividades de seguimiento continuas son, por lo general, actividades rutinarias, integradas en los procesos de la firma de auditoría y realizadas en tiempo real, reaccionando a condiciones cambiantes. Las actividades de seguimiento periódicas se realizan a determinados intervalos por la firma de auditoría. En la mayoría de los casos, las actividades de seguimiento continuas proporcionan información sobre el sistema de gestión de la calidad de manera más oportuna.

A140. Las actividades de seguimiento pueden incluir la inspección de encargos en curso. Las inspecciones de encargos están diseñadas para el seguimiento de que un aspecto del sistema de gestión de la calidad está diseñado, implementado y funcionando del modo previsto. En algunas circunstancias, es posible que el sistema de gestión de la calidad incluya respuestas diseñadas para revisar encargos mientras están en curso de realización y cuya naturaleza parece similar a una inspección de encargos en curso (por ejemplo, revisiones cuyo objetivo es detectar fallos o carencias en el sistema de gestión de la calidad para poder impedir que exista un riesgo de calidad). La finalidad de la actividad guiará su diseño e implementación y dónde encaja dentro del sistema de gestión de la calidad (es decir, si se trata de una inspección de un encargo en curso, que es una actividad de seguimiento, o si se trata de la revisión de un encargo, que es una actividad para responder a un riesgo de calidad).

A141. La naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento también pueden verse afectados por otras cuestiones, incluidos:

- La dimensión, estructura y organización de la firma de auditoría.
- La participación de la red de la firma de auditoría en las actividades de seguimiento.
- Los recursos que tiene previsto utilizar la firma de auditoría para permitir las actividades de seguimiento, tales como el uso de aplicaciones de TI.

A142. En la realización de actividades de seguimiento, la firma de auditoría puede determinar que son necesarios cambios en su naturaleza, momento de realización y extensión tal como

cuando se producen hallazgos que indican que se requieren actividades de seguimiento más extensas.

El diseño del proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría y del proceso de seguimiento y corrección (Ref.: Apartado 37(c))

A143. El modo en que está diseñado el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría (por ejemplo, si es un proceso centralizado o descentralizado, o la frecuencia de la revisión) puede afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento, incluidas las actividades de seguimiento sobre el proceso de valoración del riesgo por la firma de auditoría.

A144. El modo en que está diseñado el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría (es decir, la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento y corrección, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría) puede afectar a las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría para determinar si el proceso de seguimiento y corrección está alcanzando la finalidad prevista como se describe en el apartado 35.

Ejemplo de graduación para demostrar las actividades de seguimiento para el proceso de seguimiento y corrección

- En una firma de auditoría menos compleja, las actividades de seguimiento pueden ser sencillas debido a que la información acerca del proceso de seguimiento y corrección puede estar fácilmente disponible por el conocimiento que tienen los dirigentes, por su frecuente interacción con el sistema de gestión de la calidad, de la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento realizadas, de los resultados de esas actividades y de las actuaciones de la firma de auditoría para tratar los resultados.
- En una firma de auditoría más compleja, las actividades de seguimiento del proceso de seguimiento y corrección se pueden diseñar específicamente para determinar que el proceso de seguimiento y corrección está proporcionando información relevante, oportuna y fiable sobre el sistema de gestión de la calidad, y respondiendo adecuadamente a las deficiencias identificadas.

Cambios en el sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 37(d))

A145. Los cambios en el sistema de gestión de la calidad pueden incluir:

- Cambios para tratar una deficiencia identificada en el sistema de gestión de la calidad.
- Cambios en los objetivos de calidad, riesgos de calidad o respuestas como resultado de los cambios en la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.

Cuando se producen cambios, es posible que las anteriores actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría ya no le proporcionen información que sustente la evaluación del sistema de gestión de la calidad y, en consecuencia, las actividades de seguimiento de la firma de auditoría pueden incluir el seguimiento de esas áreas de cambio.

Actividades de seguimiento realizadas con anterioridad (Ref: Apartado 37(e))

A146. Los resultados de anteriores actividades de seguimiento de la firma de auditoría pueden indicar áreas en las que se puede originar una deficiencia, en especial áreas en las que hay precedentes de haberse identificado deficiencias.

A147. Es posible que anteriores actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría

ya no le proporcionen información que sustente la evaluación del sistema, incluidas las áreas del sistema de gestión de la calidad en las que no se han producido cambios, en especial cuando ha transcurrido tiempo desde que se realizaron las actividades de seguimiento.

Otra información relevante (Ref: Apartado 37(f))

A148. Además de las fuentes de información que se mencionan en el apartado 37(f), otra información relevante puede incluir:

- Información comunicada por la red de la firma de auditoría de conformidad con los apartados 50(c) y 51(b) sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, incluidos los requerimientos de la red o los servicios de la red que la firma de auditoría ha incorporado a su sistema de gestión de la calidad.
- Información comunicada por un proveedor de servicios sobre los recursos que utiliza la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad.
- Información de las autoridades reguladoras sobre las entidades para las que la firma de auditoría realiza encargos y que se pone a disposición de la firma de auditoría, tal como información de una autoridad reguladora de valores sobre una entidad para la que la firma de auditoría realiza encargos (por ejemplo, irregularidades en los estados financieros de la entidad).

A149. Los resultados de inspecciones externas u otra información relevante, tanto interna como externa, pueden ser indicio de que anteriores actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría no identificaron una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad. Esta información puede afectar a la consideración por la firma de auditoría de la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento.

A150. Las inspecciones externas no sustituyen las actividades internas de seguimiento de la firma de auditoría. No obstante, los resultados de las inspecciones externas sirven de información para determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de seguimiento.

Inspección de encargos (Ref.: Apartado 38)

A151. *Ejemplos de cuestiones mencionadas en el apartado 37 que puede considerar la firma de auditoría al seleccionar los encargos finalizados que serán inspeccionados*

- En relación con las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que originan los riesgos de calidad:
  - Los tipos de encargos realizados por la firma de auditoría y la experiencia de la firma de auditoría en la realización de ese tipo de encargos.
  - Los tipos de entidades para los que se realizan dichos encargos, por ejemplo:
    - Entidades cotizadas.
    - Entidades que operan en sectores emergentes.
    - Entidades que operan en sectores asociados con un alto grado de complejidad o juicio.
    - Entidades que operan en un sector nuevo para la firma de auditoría.
  - La antigüedad y experiencia de los socios de los encargos.
- Los resultados de anteriores inspecciones de encargos terminados para cada uno

de los socios de encargos.

- En relación con otra información relevante:
  - Quejas y denuncias sobre un socio del encargo.
  - Los resultados de inspecciones externas para cada uno de los socios de los encargos.
  - Los resultados de la evaluación por la firma de auditoría del compromiso con la calidad de cada uno de los socios de los encargos.

A152. La firma de auditoría puede realizar varias actividades de seguimiento, además de la inspección de encargos terminados, que se centran en la determinación de si se han cumplido las políticas y procedimientos en los encargos. Estas actividades de seguimiento se pueden realizar sobre determinados encargos o socios de los encargos. La naturaleza y extensión de estas actividades de seguimiento, y sus resultados, pueden ser utilizados por la firma de auditoría para determinar:

- qué encargos terminados seleccionar para su inspección;
- qué socios de los encargos seleccionar para inspección;
- con qué frecuencia seleccionar un socio del encargo para inspección; o
- qué aspectos del encargo se deben considerar al realizar la inspección de encargos terminados.

A153. La inspección de encargos terminados por socios de los encargos de manera cíclica puede ayudar a la firma de auditoría en el seguimiento de si los socios de los encargos han cumplido su responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad de los encargos a los que son asignados.

Ejemplo del modo en que la firma de auditoría puede inspeccionar de manera cíclica encargos terminados de cada socio del encargo

La firma de auditoría puede establecer políticas o procedimientos que tratan la inspección de encargos terminados que:

- fijan el periodo estándar para el ciclo de inspección, tal como la inspección de un encargo terminado de cada socio del encargo que realice auditorías de estados financieros cada tres años, y para los demás socios de los encargos, cada cinco años;
- establecen los criterios para seleccionar los encargos terminados, que incluyen que para un socio del encargo que realice auditorías de estados financieros, el encargo o encargos seleccionados incluyan un encargo de auditoría;
- tratan la selección de socios de los encargos de forma no predecible; y
- tratan los casos en los que es necesario o adecuado seleccionar socios de los encargos con mayor o menor frecuencia que el periodo estándar fijado en la política, por ejemplo:
  - La firma de auditoría puede seleccionar socios de los encargos con mayor frecuencia que el periodo estándar fijado en su política cuando:
    - La firma de auditoría ha identificado varias deficiencias, las cuales se han evaluado como graves, y la firma de auditoría determina que es necesaria una inspección cíclica más frecuente de los socios de los encargos.
    - El socio del encargo realiza encargos para entidades que operan en un determinado sector en el que hay un alto grado de complejidad o juicio.

- Un encargo realizado por el socio del encargo ha sido sometido a otras actividades de seguimiento cuyos resultados no fueron satisfactorios.
- El socio del encargo ha realizado un encargo para una entidad que opera en un sector en el cual el socio del encargo tiene una experiencia limitada.
- Se trata de un socio del encargo recién nombrado o que se ha unido recientemente a la firma de auditoría procedente de otra firma de auditoría o de otra jurisdicción.

○ La firma de auditoría puede diferir la selección del socio del encargo (por ejemplo, retrasándola un año con respecto al periodo estándar fijado en la política de la firma de auditoría) cuando:

- encargos realizados por ese socio del encargo han sido sometidos a otras actividades de seguimiento durante el periodo estándar fijado en la política de la firma de auditoría; y
- los resultados de esas otras actividades de seguimiento proporcionan suficiente información acerca de ese socio del encargo (es decir, es poco probable que la realización de la inspección de encargos terminados proporcione a la firma de auditoría información adicional sobre dicho socio del encargo).

A154. Las cuestiones que se consideran en la inspección de un encargo dependen del modo en que se utilizará la inspección para el seguimiento del sistema de gestión de la calidad. Por lo general, la inspección de un encargo incluye determinar que las respuestas que se implementan en los encargos (por ejemplo, las políticas y procedimientos de la firma de auditoría con respecto a la realización del encargo) se implementan como fueron diseñadas y operan eficazmente.

Personas que realizan las actividades de seguimiento (Ref: Apartado 39(b))

A155. Las disposiciones de los requerimientos de ética aplicables son relevantes para el diseño de las políticas o los procedimientos que tratan de la objetividad de las personas que realizan las actividades de seguimiento. Se puede originar una amenaza de autorrevisión cuando:

- La persona que realiza la inspección de un encargo fue:
  - miembro del equipo del encargo o el revisor de la calidad de ese encargo o un socio del encargo en un periodo posterior, en el caso de una auditoría de estados financieros, o
  - miembro del equipo del encargo o el revisor de la calidad de ese encargo, para todos los demás encargos.
- La persona que realiza otro tipo de actividad de seguimiento había participado en el diseño, ejecución o aplicación de la respuesta objeto de seguimiento.

A156. En algunas circunstancias, por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría menos compleja, es posible que no se disponga de personal con la competencia, capacidad, tiempo u objetividad para realizar las actividades de seguimiento. En esas circunstancias, la firma de auditoría puede recurrir a los servicios de la red o a un proveedor de servicios para realizar las actividades de seguimiento.

Evaluación de los hallazgos e identificación de las deficiencias (Ref: Apartados 16(a), 40–41)

A157. La firma de auditoría recopila hallazgos de la realización de las actividades de seguimiento, de las inspecciones externas y de otras fuentes relevantes.

A158. La información recopilada por la firma de auditoría procedente de las actividades de seguimiento, de las inspecciones externas y de otras fuentes relevantes puede revelar otras observaciones acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma, tales como:

- actuaciones, comportamientos o condiciones que han dado lugar a resultados positivos en el contexto de la calidad o de la efectividad del sistema de gestión de la calidad; o
- circunstancias similares en las que no se registraron hallazgos (por ejemplo, encargos en los que no se registraron hallazgos y son de naturaleza similar a los encargos en los que sí se registraron hallazgos).

Otras observaciones pueden ser útiles para la firma de auditoría porque pueden ayudarla en la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, indicar prácticas que la firma de auditoría puede apoyar o aplicar más extensivamente (por ejemplo, en todos los encargos) o destacar oportunidades para la firma de auditoría de mejorar el sistema de gestión de la calidad.

A159. La firma de auditoría aplica el juicio profesional para determinar si los hallazgos, individualmente o en combinación con otros, dan lugar a una deficiencia en el sistema de gestión de la calidad. Al aplicar el juicio, es posible que la firma de auditoría tenga que tener en cuenta la importancia relativa de los hallazgos en el contexto de los objetivos de calidad, riesgos de calidad, respuestas u otros aspectos del sistema de gestión de la calidad con el que están relacionados. Los juicios de la firma de auditoría pueden verse afectados por los factores cuantitativos y cualitativos correspondientes a los hallazgos. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría establezca que es adecuado obtener más información sobre los hallazgos con el fin de determinar si existe una deficiencia. No todos los hallazgos, incluidos los hallazgos en los encargos, serán una deficiencia.

A160. *Ejemplos de factores cuantitativos y cualitativos que la firma de auditoría puede considerar para la determinación de si los hallazgos dan lugar a una deficiencia*

Riesgos de calidad y respuestas

- Si los hallazgos están relacionados con una respuesta:
  - El modo en que está diseñada la respuesta, por ejemplo, su naturaleza, la frecuencia con la que ocurre (en su caso) y la importancia relativa de la respuesta para responder al riesgo o los riesgos de calidad y alcanzar el objetivo o los objetivos de calidad con los que se relaciona.
  - La naturaleza del riesgo de calidad con el que se relaciona la respuesta y el grado en que los hallazgos indican que no se ha respondido al riesgo de calidad.
  - Si existen otras respuestas que responden al mismo riesgo de calidad y si hay hallazgos para dichas respuestas.

Naturaleza de los hallazgos y su generalización

- La naturaleza de los hallazgos. Por ejemplo, los hallazgos relacionados con actuaciones y comportamientos de liderazgo pueden ser cualitativamente significativos, teniendo en cuenta el efecto generalizado que esto puede tener sobre el sistema de gestión de la calidad en su conjunto.
- Si los hallazgos, en combinación con otros, indican una tendencia o un problema sistémico. Por ejemplo, hallazgos similares que aparecen en varios encargos

pueden ser indicativos de un problema sistémico.

Extensión de la actividad de seguimiento y extensión de los hallazgos

- La extensión de la actividad de seguimiento que originó los hallazgos, incluido el número o el tamaño de las selecciones.
- La extensión de los hallazgos en relación con la selección cubierta por la actividad de seguimiento y en relación con la tasa esperada de desviación. Por ejemplo, en el caso de la inspección de encargos, el número de encargos seleccionados en los que se identificaron hallazgos en relación con el número total de encargos seleccionados y la tasa esperada de desviación fijada por la firma de auditoría.

A161. La evaluación de los hallazgos y la identificación de las deficiencias, así como la evaluación de la gravedad y de la generalización de una deficiencia identificada, incluida la investigación del origen o los orígenes de la deficiencia identificada, forman parte de un proceso iterativo y no lineal.

Ejemplos de cómo el proceso de evaluación de los hallazgos y de identificación de las deficiencias, evaluación de las deficiencias identificadas, incluida la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, es iterativo y no lineal.

- Al investigar el origen o los orígenes de una deficiencia identificada, es posible que la firma de auditoría identifique una circunstancia que presenta similitudes con otras circunstancias en las que se produjeron hallazgos que no se consideraron una deficiencia. Como resultado, la firma de auditoría ajusta su evaluación de los otros hallazgos y los clasifica como una deficiencia.
- Al investigar la gravedad y la generalización de una deficiencia identificada, es posible que la firma de auditoría identifique una tendencia o un problema sistémico que está correlacionado con otros hallazgos que no se consideran deficiencias. Como resultado, la firma de auditoría ajusta su evaluación de los otros hallazgos y también los clasifica como deficiencias.

A162. Los resultados de las actividades de seguimiento, los resultados de inspecciones externas y otra información relevante (por ejemplo, actividades de seguimiento de la red o quejas y denuncias) pueden revelar información acerca de la eficacia del proceso de seguimiento y corrección. Por ejemplo, los resultados de inspecciones externas pueden proporcionar información acerca del sistema de gestión de la calidad que no ha sido identificada por el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría, lo que puede poner en evidencia una deficiencia en este proceso.

Evaluación de las deficiencias identificadas (Ref: Apartado 41)

A163. Algunos factores que la firma de auditoría puede considerar al evaluar la gravedad y la generalización de una deficiencia identificada incluyen:

- la naturaleza de la deficiencia identificada, incluido el aspecto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría con el que se relaciona la deficiencia, y si esta se encuentra en el diseño, implementación o funcionamiento del sistema;
- en el caso de deficiencias identificadas relacionadas con respuestas, si existen respuestas compensatorias para responder al riesgo de calidad con la que se relaciona;
- el origen o los orígenes de la deficiencia identificada;
- la frecuencia con la que ocurrió la cuestión que origina la deficiencia identificada; y

- la magnitud de la deficiencia identificada, la rapidez con la que se produjo y el tiempo que duró y afectó al sistema de gestión de la calidad.

A164. La gravedad y generalización de las deficiencias identificadas afecta a la evaluación del sistema de gestión de la calidad realizada por la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y la de rendir cuentas sobre este.

Origen de las deficiencias identificadas (Ref: Apartado 41(a))

A165. El objetivo de la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas es conocer las circunstancias subyacentes que originaron las deficiencias para permitir a la firma de auditoría:

- evaluar la gravedad y generalización de la deficiencia identificada y
- corregirla adecuadamente.

La realización de un análisis del origen implica que los que realizan la evaluación apliquen el juicio profesional sobre la base de la evidencia disponible.

A166. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos realizados para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada también pueden verse afectados por la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría, tales como:

- La complejidad y las características operativas de la firma de auditoría.
- La dimensión de la firma de auditoría.
- La dispersión geográfica de la firma de auditoría.
- La forma en la que está estructurada la firma de auditoría o el grado en que concentra o centraliza sus procesos o actividades.

Ejemplos de cómo la naturaleza de las deficiencias identificadas y su posible gravedad y la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría pueden afectar a la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para conocer el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas

- La naturaleza de la deficiencia identificada: Los procedimientos de la firma de auditoría para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden ser más rigurosos cuando se emitió un informe no adecuado de un encargo relacionado con una auditoría de estados financieros de una entidad cotizada o cuando la deficiencia identificada está relacionada con actuaciones y comportamientos de los dirigentes en relación con la calidad.
- La posible gravedad de la deficiencia identificada: Los procedimientos de la firma de auditoría para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden ser más rigurosos en circunstancias en las que se ha identificado la deficiencia en varios encargos o cuando hay indicios de que hay elevadas tasas de incumplimiento de las políticas o los procedimientos.
- Naturaleza y circunstancias de la firma de auditoría:
  - En el caso de una firma de auditoría menos compleja con una única localización, los procedimientos de la firma de auditoría para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia identificada pueden ser sencillos puesto que la información para obtener el conocimiento puede estar fácilmente disponible y concentrada y el origen u orígenes pueden ser más evidentes.
  - En el caso de una firma de auditoría más compleja con varias localizaciones, los procedimientos para conocer el origen o los orígenes de una deficiencia

identificada pueden incluir recurrir a personas con una formación práctica específica en la investigación del origen o los orígenes de deficiencias identificadas, y desarrollar una metodología con procedimientos más formales para identificar el origen o los orígenes.

A167. Al investigar el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, la firma de auditoría puede considerar por qué no se originaron deficiencias en otras circunstancias de naturaleza similar a la cuestión con la que se relaciona la deficiencia identificada. Dicha información también puede ser útil para determinar cómo corregir una deficiencia identificada.

Ejemplos de cuándo no se originó una deficiencia en otras circunstancias de naturaleza similar y de cómo esta información puede ayudar a la firma de auditoría para investigar el origen o los orígenes de las deficiencias identificadas

La firma de auditoría puede determinar que existe una deficiencia porque existen hallazgos similares en varios encargos. No obstante, no existen hallazgos en otros encargos dentro de la misma población que está siendo comprobada. Comparando los encargos, la firma de auditoría concluye que el origen de la deficiencia identificada es la falta de una adecuada participación de los socios de los encargos en fases clave de los encargos.

A168. La identificación de uno o varios orígenes que sean adecuadamente específicos puede sustentar el proceso de la firma de auditoría para corregir deficiencias identificadas.

Ejemplo de la identificación de uno o varios orígenes adecuadamente específicos

Es posible que la firma de auditoría identifique que los equipos de los encargos que realizan auditorías de estados financieros no estén obteniendo evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de las estimaciones contables cuando las hipótesis de la dirección tienen un alto grado de subjetividad. Mientras que la firma de auditoría toma nota de que esos equipos de los encargos no están aplicando un adecuado escepticismo profesional, el origen subyacente de este problema puede estar relacionado con otra cuestión, tal como un entorno cultural que no alienta a los miembros de los equipos de los encargos a poner en tela de juicio personas con más autoridad o como una dirección, supervisión y revisión insuficientes del trabajo realizado en los encargos.

A169. Además de la investigación del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, la firma de auditoría puede también investigar el origen o los orígenes de los resultados positivos, ya que hacerlo puede revelar oportunidades para la firma de auditoría o perfeccionar el sistema de gestión de la calidad.

Respuesta a las deficiencias identificadas (Ref: Apartado 42)

A170. La naturaleza, momento de realización y extensión de las medidas correctoras pueden depender de varias otras cuestiones, incluido:

- El origen o los orígenes.
- La gravedad y generalización de la deficiencia identificada y, en consecuencia, de la urgencia con la que se debe tratar.
- La eficacia de las medidas correctoras para tratar el origen o los orígenes, tales como, por ejemplo, si es necesario que la firma de auditoría implemente más de una medida correctora para tratar con eficacia el origen o los orígenes o si necesita implementar medidas correctoras provisionales hasta ser capaz de implementar

medidas correctoras más eficaces.

A171. En algunas circunstancias, la medida correctora puede incluir establecer objetivos de calidad adicionales, o añadir o modificar riesgos de calidad o respuestas, porque se ha determinado que no son adecuados.

A172. En circunstancias en las que la firma de auditoría determina que el origen de una deficiencia identificada está relacionado con un recurso proporcionado por un proveedor de servicios, la firma de auditoría puede también:

- Considerar si debe seguir utilizando el recurso proporcionado por el proveedor de servicios.
- Comunicar la cuestión al proveedor de servicios.

La firma de auditoría es responsable de tratar el efecto de la deficiencia identificada relacionada con un recurso proporcionado por un proveedor de servicios en el sistema de gestión de la calidad y de tomar medidas para impedir que la deficiencia se repita con respecto al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Sin embargo, la firma de auditoría no es normalmente responsable de corregir la deficiencia identificada por cuenta del proveedor de servicios o de seguir investigando el origen de la deficiencia identificada en el proveedor de servicios.

Hallazgos en relación con un encargo específico (Ref: Apartado 45)

A173. En circunstancias en las que se omitieron procedimientos o el informe emitido no es adecuado, las medidas tomadas por la firma de auditoría pueden incluir:

- Consultar a las personas apropiadas en relación con las medidas adecuadas.
- Discutir la cuestión con la dirección o con los responsables del gobierno de la entidad.
- Aplicar los procedimientos omitidos.

Las medidas tomadas no eximen a la firma de auditoría de la responsabilidad de tomar medidas adicionales en relación con el hallazgo en el contexto del sistema de gestión de la calidad, incluida la evaluación de los hallazgos con el fin de identificar deficiencias y, cuando exista una deficiencia, investigar su origen u orígenes.

Comunicación continua relacionada con el seguimiento y corrección (Ref: Apartado 46)

A174. La información sobre el seguimiento y corrección comunicada a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este se puede comunicar de modo continuo o periódicamente. La persona o las personas pueden utilizar la información de varios modos, por ejemplo:

- Como base para comunicaciones adicionales al personal acerca de la importancia de la calidad.
- Para que las personas se responsabilicen de las funciones que les han sido asignadas.
- Para identificar reservas clave sobre el sistema de gestión de la calidad en el momento oportuno.

La información también proporciona una base para la evaluación del sistema de gestión de la calidad, y la conclusión sobre este, como lo requieren los apartados 53–54.

Requerimientos de la red o servicios de la red (Ref: Apartado 48)

A175. En algunas circunstancias, la firma de auditoría puede pertenecer a una red. Las redes pueden establecer requerimientos en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría o pueden poner a su disposición servicios o recursos que la firma de auditoría puede elegir implementar o utilizar en el diseño, implementación y funcionamiento de su sistema de gestión de la calidad. Esos requerimientos o servicios pueden tener la finalidad de promover la realización de encargos de calidad de manera congruente en las firmas de auditoría que pertenecen a la red. La extensión con la que la red proporcionará a la firma de auditoría objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas comunes a toda la red dependerá de los acuerdos de la firma de auditoría con la red.

Ejemplos de requerimientos de la red

- Requerimientos de que la firma de auditoría incluya objetivos de calidad o riesgos de calidad adicionales en su sistema de gestión de la calidad que son comunes a las firmas de la red.
- Requerimientos de que la firma de auditoría incluya respuestas en su sistema de gestión de la calidad que son comunes a las firmas de la red. Dichas respuestas diseñadas por la red pueden incluir políticas o procedimientos de la red que especifican las funciones y responsabilidades de los dirigentes, incluido el modo en que se espera que la firma de auditoría asigne autoridad y responsabilidad dentro de ella, o recursos, tales como metodologías para la realización de encargos o aplicaciones de TI.
- Requerimientos de que la firma de auditoría se someta a las actividades de seguimiento de la red. Estas actividades de seguimiento pueden estar relacionadas con requerimientos de la red (por ejemplo, seguimiento de que la firma de auditoría ha implementado la metodología de la red adecuadamente) o con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría en general.

Ejemplos de servicios de la red

- Servicios o recursos que la firma de auditoría puede utilizar optativamente en su sistema de gestión de la calidad o en la realización de encargos, tales como programas de formación voluntarios, la utilización de auditores de componentes o de expertos pertenecientes a la red, o la utilización de un centro de prestación de servicios establecido a nivel de red o por otra firma de la red o grupo de firmas de la red.

A176. La red puede establecer responsabilidades para la firma de auditoría en la implementación de los requerimientos de la red o de los servicios de la red.

Ejemplos de responsabilidades de la firma de auditoría en la implementación de los requerimientos de la red o de los servicios de la red

- Se requiere que la firma de auditoría tenga una determinada infraestructura de TI y procesos de TI en funcionamiento para dar soporte a una aplicación de TI proporcionada por la red que la firma de auditoría utiliza en el sistema de gestión de la calidad.
- Se requiere que la firma de auditoría proporcione formación a toda la firma de auditoría sobre la metodología proporcionada por la red, así como cuando se producen actualizaciones a la metodología.

A177. El conocimiento por la firma de auditoría de los requerimientos de la red o de los servicios de la red y de las responsabilidades de la firma de auditoría en relación con su implementación se puede obtener mediante indagaciones ante la red o documentación proporcionada por esta sobre cuestiones como:

- El gobierno y liderazgo de la red.
- Los procedimientos realizados por la red para el diseño, la implementación y, en su caso, el funcionamiento de los requerimientos de la red o de los servicios de la red.
- El modo en que la red identifica y responde a los cambios que afectan a los requerimientos de la red o a los servicios de la red u otra información, tales como cambios en las normas profesionales u otra información que es indicativa de una deficiencia en los requerimientos de la red o servicios de la red.
- El modo en que la red realiza el seguimiento de lo adecuado de los requerimientos de la red o de los servicios de la red, lo cual puede realizarse a través de las actividades de seguimiento de las firmas de la red, y de los procedimientos de la red para corregir deficiencias identificadas.

Los requerimientos de la red o los servicios de la red en el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 49)

A178. Las características de los requerimientos de la red o servicios de la red son una condición, hecho, circunstancia, acción u omisión para la identificación y valoración de los riesgos de calidad.

Ejemplo de un requerimiento de la red o de un servicio de la red que origina un riesgo de calidad La red puede requerir que la firma de auditoría utilice una aplicación de TI para la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos que es estándar en la red. Esto puede dar lugar a un riesgo de calidad de que la aplicación de TI no trate cuestiones de las disposiciones legales o reglamentarias locales que la firma de auditoría debe considerar en la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos.

A179. La finalidad de los requerimientos de la red puede incluir promover que las firmas de la red realicen encargos de calidad de manera congruente. Es posible que la red espere que la firma de auditoría implemente los requerimientos de la red, sin embargo, la firma de auditoría quizás necesite adaptarlos o complementarlos para que sean adecuados a la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos.

Ejemplos de cómo los requerimientos de la red o los servicios de la red pueden necesitar ser adaptados o complementados	
Requerimiento de la red o servicio de la red	Modo en que la firma de auditoría adapta o complementa el requerimiento de la red o el servicio de la red
La red requiere que la firma de auditoría incluya determinados riesgos de calidad en el sistema de gestión de la calidad, con el fin de que todas las firmas de la red respondan a esos riesgos de calidad.	Como parte de la identificación y valoración de los riesgos de calidad, la firma de auditoría incluye los riesgos de calidad requeridos por la red. La firma de auditoría también diseña e implementa respuestas para responder a los riesgos de calidad requeridos por la red.
La red requiere que la firma de auditoría diseñe e implemente determinadas respuestas.	Como parte del diseño e implementación de las respuestas, la firma de auditoría determina:

	• A qué riesgos de calidad responden las respuestas. • El modo en que se incorporarán las respuestas requeridas por la red al sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias de esta. Esto puede incluir adaptar la respuesta para reflejar la naturaleza y las circunstancias de la firma de auditoría y de sus encargos (por ejemplo, adaptar una metodología para que incluya cuestiones relacionadas con disposiciones legales o reglamentarias).
La firma de auditoría utiliza personas de otras firmas de la red como auditores de componentes. Existen requerimientos de la red que conducen a un alto grado de uniformidad en los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de la red. Los requerimientos de la red incluyen criterios específicos que se aplican a las personas asignadas para trabajar en un componente en una auditoría de un grupo.	La firma de auditoría establece políticas o procedimientos que requieren que el equipo del encargo confirme con el auditor del componente (es decir, la otra firma de la red) que las personas asignadas al componente cumplen los criterios específicos establecidos en los requerimientos de la red.

A180. En algunas circunstancias, al adaptar o complementar los requerimientos de la red, o los servicios de la red, es posible que la firma de auditoría identifique posibles mejoras a estos y las puede comunicar a la red.

Actividades de seguimiento realizadas por la red sobre el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (Ref: Apartado 50(c))

A181. Los resultados de las actividades de seguimiento de la red en relación con el sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría pueden incluir información como:

- una descripción de las actividades de seguimiento, incluida su naturaleza, momento de realización y extensión;
- los hallazgos, deficiencias identificadas y otras observaciones acerca del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría (por ejemplo, los resultados positivos u oportunidades para la firma de auditoría de mejorar o perfeccionar el sistema de gestión de la calidad); y
- la evaluación por la red del origen o los orígenes de las deficiencias identificadas, la valoración de su efecto y las medidas correctoras recomendadas.

Actividades de seguimiento realizadas por la red en las firmas de la red (Ref: Apartado 51(b))

A182. La información procedente de la red sobre los resultados globales de las actividades de seguimiento realizadas en los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de la red puede ser una agregación o un resumen de la información descrita en el apartado A181, incluidas tendencias y áreas comunes de las deficiencias identificadas en toda la red o resultados positivos que se pueden replicar en toda la red. Dicha información puede:

- Ser utilizada por la firma de auditoría:
  - Para identificar y valorar los riesgos de calidad.
  - Como parte de otra información relevante considerada por la firma de auditoría para determinar si existen deficiencias en los requerimientos de la red o los servicios de la red utilizados por la firma de auditoría en su sistema de gestión de la calidad.
- Para su comunicación a los socios de los encargos de grupos, en el contexto de la consideración de la competencia y capacidad de los auditores de componentes de una firma de la red que están sujetos a requerimientos comunes de la red (por ejemplo, objetivos de calidad, riesgos de calidad y respuestas comunes).

A183. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría obtenga información de la red acerca de las deficiencias identificadas en el sistema de gestión de la calidad de una firma de la red que le afecten. La red también puede recopilar información de firmas de la red con respecto a los resultados de inspecciones externas de sus sistemas de gestión de la calidad. En algunos casos, las disposiciones legales y reglamentarias de una determinada jurisdicción pueden prohibir que la red comparta información con otras firmas de la red o pueden restringir la especificidad de esa información.

A184. En circunstancias en las que la red no proporciona información sobre los resultados globales de sus actividades de seguimiento en las firmas de la red, la firma de auditoría puede tomar medidas adicionales tales como:

- discutir la cuestión con la red; y
- determinar el efecto en los encargos de la firma de auditoría y comunicarlo a los equipos de los encargos.

Deficiencias en los requerimientos de la red o en los servicios de la red identificadas por la firma de auditoría (Ref: Apartado 52)

A185. Debido a que los requerimientos de la red o los servicios de la red utilizados por la firma de auditoría forman parte de su sistema de gestión de la calidad, también están sujetos a esta NIGC con respecto al seguimiento y corrección. Los requerimientos de la red o los servicios de la red pueden ser objeto de seguimiento por la red, por la firma de auditoría o por una combinación de ambas.

Ejemplo de seguimiento de un requerimiento de la red o de un servicio de la red tanto por la red como por la firma de auditoría

Una red puede realizar actividades de seguimiento en la red sobre una metodología común. La firma de auditoría también realiza el seguimiento de la aplicación de la metodología por los miembros del equipo del encargo mediante la realización de inspecciones de encargos.

A186. Al diseñar e implementar las medidas correctoras para tratar el efecto de la deficiencia identificada en los requerimientos de la red o en los servicios de la red, la firma de auditoría puede:

- conocer las medidas correctoras previstas por la red, incluido si la firma de auditoría tiene alguna responsabilidad de implantarlas; y
- considerar si tiene que tomar medidas correctoras complementarias para tratar la deficiencia identificada y el origen o los orígenes, cuando:
  - la red no ha tomado las medidas correctoras adecuadas; o

- las medidas correctoras de la red tardarán en tratar eficazmente la deficiencia identificada.

Evaluación del sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 53)

A187. La persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden recibir la ayuda de otras personas para realizar la evaluación del sistema. No obstante, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este siguen siendo responsables de la evaluación y de rendir cuentas.

A188. El momento determinado en el que se realiza la evaluación puede depender de las circunstancias de la firma de auditoría y puede coincidir con el cierre del ejercicio de la firma de auditoría o con la terminación del ciclo anual de seguimiento.

A189. La información que sirve de base para la evaluación del sistema de gestión de la calidad incluye la información comunicada a la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de calidad y de rendir cuentas sobre este de conformidad con el apartado 46.

Ejemplos de graduación para demostrar el modo en que se puede obtener la información que sirve de base para la evaluación del sistema de gestión de la calidad

- En una firma de auditoría menos compleja, es posible que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este intervengan directamente en el seguimiento y corrección y, por lo tanto, conocerán la información que sustenta la evaluación del sistema de gestión de la calidad.
- En una firma de auditoría más compleja, es posible que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este tengan que establecer procedimientos para reunir, resumir y comunicar la información necesaria para evaluar el sistema de gestión de la calidad.

Conclusión acerca del sistema de gestión de la calidad (Ref: Apartado 54)

A190. En el contexto de esta NIGC, se prevé que el funcionamiento del sistema en su conjunto proporcione a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad. En su conclusión acerca del sistema de gestión de la calidad, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden, utilizando los resultados del proceso de seguimiento y corrección, considerar lo siguiente:

- la gravedad y generalización de las deficiencias identificadas y su efecto en la consecución de los objetivos del sistema de gestión de la calidad;
- si la firma de auditoría ha diseñado e implementado medidas correctoras, y si estas medidas tomadas hasta el momento de la evaluación son eficaces; y
- si el efecto de las deficiencias identificadas en el sistema de gestión de la calidad ha sido adecuadamente corregido, como, por ejemplo, si se han llevado a cabo actuaciones adicionales de conformidad con el apartado 45.

A191. Puede haber circunstancias en las que deficiencias identificadas que son graves (incluidas las deficiencias identificadas que son graves y generalizadas) han sido adecuadamente corregidas y su efecto corregido en el momento de la evaluación. En dichos casos, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de

gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden concluir que el sistema de gestión de la calidad proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad.

A192. Una deficiencia identificada puede tener un efecto generalizado sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad cuando, por ejemplo:

- La deficiencia afecta a varios componentes o aspectos del sistema de gestión de la calidad.
- La deficiencia está restringida a un componente específico o aspecto del sistema de gestión de la calidad, pero es fundamental para el sistema.
- La deficiencia afecta a varias unidades de negocio o localizaciones geográficas de la firma de auditoría.
- La deficiencia está restringida a una sola unidad de negocio o localización geográfica pero estas son fundamentales para el conjunto de la firma de auditoría.
- La deficiencia afecta a una parte sustancial de los encargos de un determinado tipo o naturaleza.

Ejemplo de una deficiencia identificada que se puede considerar grave pero no generalizada

La firma de auditoría identifica una deficiencia en una pequeña oficina regional de la firma de auditoría. La deficiencia identificada está relacionada con el incumplimiento de muchas políticas o procedimientos de la firma de auditoría. La firma de auditoría determina que la cultura de la oficina regional, especialmente las actuaciones y comportamientos de los dirigentes de dicha oficina, que se centraban en exceso en prioridades financieras, ha contribuido al origen de la deficiencia identificada. La firma de auditoría determina que el efecto de la deficiencia identificada es:

- grave, porque está relacionada con la cultura de la oficina regional y con el cumplimiento global de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría; y
- no generalizado, porque se limita a la pequeña oficina regional.

A193. Puede ocurrir que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este concluyan que el sistema de gestión de la calidad no proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos del sistema de gestión de la calidad en circunstancias en las que las deficiencias identificadas son graves y generalizadas, las medidas tomadas para corregirlas no son adecuadas y el efecto de las deficiencias no ha sido adecuadamente corregido.

Ejemplo de una deficiencia identificada que se puede considerar grave y generalizada

La firma de auditoría identifica una deficiencia en una oficina regional, la cual es la oficina más grande de la firma de auditoría y presta apoyo financiero, operativo y técnico a toda la región. La deficiencia identificada está relacionada con el incumplimiento de muchas políticas o procedimientos de la firma de auditoría. La firma de auditoría determina que la cultura de la oficina regional, especialmente las actuaciones y comportamientos de los dirigentes de dicha oficina, que se centraban en exceso en prioridades financieras, ha contribuido al origen de la deficiencia identificada. La firma de auditoría determina que el efecto de la deficiencia identificada es:

- grave, porque está relacionada con la cultura de la oficina regional y con el cumplimiento global de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría; y

- generalizado, porque la oficina regional es la más grande y presta apoyo a muchas otras oficinas, y el incumplimiento de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría puede tener un efecto más amplio sobre las demás oficinas.

A194. Es posible que corregir las deficiencias identificadas que sean graves y generalizadas requiera tiempo. A la vez que la firma de auditoría sigue tomando medidas para corregir las deficiencias identificadas, se puede reducir su generalización y es posible que se determine que las deficiencias identificadas siguen siendo graves, pero ya no son graves y generalizadas. En esos casos, la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este pueden concluir que, excepto por las cuestiones relacionadas con las deficiencias identificadas que tienen un efecto grave pero no generalizado sobre el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad, dicho sistema proporciona a la firma de auditoría una seguridad razonable de que se alcanzan los objetivos de calidad del sistema de gestión de la calidad.

A195. Esta NIGC no requiere que la firma de auditoría obtenga un informe que proporciona un grado de seguridad independiente sobre su sistema de gestión de la calidad, ni impide que la firma de auditoría lo haga.

Tomar medidas adecuadas de manera inmediata y comunicación adicional (Ref: Apartado 55)

A196. En circunstancias en las que la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este alcanzan la conclusión descrita en el apartado 54(b) o 54(c), las medidas adecuadas que tome la firma de auditoría de manera inmediata pueden incluir:

- Tomar medidas para apoyar la realización de encargos mediante la asignación de más recursos o desarrollando orientaciones adicionales y para confirmar que los informes emitidos por la firma de auditoría son adecuados a las circunstancias hasta que las deficiencias identificadas sean corregidas, y comunicar dichas medidas a los equipos de los encargos.
- Obtener asesoramiento jurídico.

A197. En algunas circunstancias la firma de auditoría puede tener un órgano de gobierno independiente que ejerce una supervisión no ejecutiva sobre esta. En dichas circunstancias, las comunicaciones pueden incluir informar al órgano de gobierno independiente.

A198. *Ejemplos de circunstancias en las que puede ser adecuado que la firma de auditoría comunique a terceros acerca de la evaluación del sistema de gestión de la calidad*

- Cuando la firma de auditoría pertenece a una red.
- Cuando otras firmas de la red utilizan el trabajo de la firma de auditoría, por ejemplo, en el caso de la auditoría de un grupo.
- Cuando un informe emitido por la firma de auditoría ha sido considerado inadecuado por la firma de auditoría como resultado de un fallo en el sistema de gestión de la calidad y es necesario que sean informados la dirección de la entidad o los responsables del gobierno de esta.
- Cuando una disposición legal o reglamentaria requiera que la firma de auditoría comunique a un organismo de supervisión o un regulador.

Evaluaciones del desempeño (Ref: Apartado 56)

A199. La realización periódica de evaluaciones del desempeño promueve el sentido de responsabilidad. Al considerar el desempeño de una persona, la firma de auditoría puede tener en cuenta:

- Los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría en relación con aspectos del sistema de gestión de la calidad relacionados con la responsabilidad de la persona. En algunas circunstancias, es posible que la firma de auditoría fije objetivos para la persona y mida los resultados de las actividades de seguimiento realizadas por la firma de auditoría sobre la base de esos objetivos.
- Las medidas tomadas por la persona como respuesta a las deficiencias identificadas que tienen relación con su responsabilidad, incluida la oportunidad y eficacia de dichas actuaciones.

Ejemplos de graduación para demostrar cómo la firma de auditoría puede realizar evaluaciones del desempeño

- En una firma de auditoría menos compleja, la firma de auditoría puede contratar a un proveedor de servicios para realizar la evaluación, o es posible que los resultados de las actividades de seguimiento de la firma de auditoría proporcionen una indicación del desempeño de la persona.
- En una firma de auditoría más compleja, las evaluaciones del desempeño pueden ser realizadas por un miembro independiente no ejecutivo del órgano de gobierno de la firma de auditoría o por un comité especial supervisado por el órgano de gobierno.

A200. Una evaluación del desempeño positiva se puede recompensar a través de la remuneración, una promoción y otros incentivos que se centran en el compromiso con la calidad de la persona y refuerzan su sentido de responsabilidad. Por el contrario, la firma de auditoría puede tomar medidas disciplinarias para tratar una evaluación del desempeño negativa que puede afectar a la consecución por la firma de auditoría de sus objetivos de calidad.

Consideraciones para el sector público

A201. En el caso del sector público, puede no ser factible realizar una evaluación del desempeño de la persona o las personas a las que se ha asignado la responsabilidad última del sistema de gestión de la calidad y de rendir cuentas sobre este, o de tomar medidas para tratar los resultados de la evaluación del desempeño, dada la naturaleza del nombramiento de la persona. No obstante, se pueden realizar evaluaciones del desempeño de otras personas de la firma de auditoría a las que se les ha asignado una responsabilidad operativa de ciertos aspectos del sistema de gestión de la calidad.

Documentación (Ref: Apartados 57-59)

A202. La documentación proporciona evidencia de que la firma de auditoría cumple esta NIGC, así como las disposiciones legales, reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables. También puede ser útil para la formación del personal y de los equipos de los encargos, asegurar que se conserva el conocimiento de la organización y proporcionar una base histórica de las decisiones tomadas por la firma de auditoría acerca de su sistema de gestión de la calidad. No es necesario ni factible que la firma de auditoría documente cada cuestión considerada, o cada juicio aplicado, acerca de su sistema de gestión de la calidad. Además,

la firma de auditoría puede dejar evidencia de su cumplimiento de esta NIGC mediante su componente de información y comunicación, documentos u otros escritos o aplicaciones de TI que están integradas en los componentes del sistema de gestión de la calidad.

A203. La documentación puede adoptar la forma de manuales formales por escrito, listados de comprobaciones y formularios, puede estar documentada informalmente (por ejemplo, en comunicaciones por correos electrónicos o en mensajes en páginas web), o se pueden almacenar en aplicaciones de TI u otros formatos digitales (por ejemplo, bases de datos). Algunos factores que pueden afectar a los juicios de la firma de auditoría acerca de la forma, contenido y extensión de la documentación, incluida la frecuencia con la que se actualiza, pueden incluir:

- La complejidad de la firma de auditoría y el número de oficinas;
- La naturaleza y complejidad de la actividad y de la organización de la firma de auditoría;
- La naturaleza de los encargos que realiza la firma de auditoría y de las entidades para las que se realizan.
- la naturaleza y la complejidad de la cuestión que se documenta, tal como si está relacionada con un aspecto del sistema de gestión de la calidad que ha cambiado o un área de mayor riesgo de calidad, y la complejidad de los juicios relacionados con la cuestión; y
- la frecuencia y extensión de los cambios en el sistema de gestión de la calidad.

En una firma de auditoría menos compleja, puede que no resulte necesario disponer de documentación que dé soporte a las cuestiones que se comunicaron porque pueden ser efectivos métodos informales de comunicación. No obstante, una firma de auditoría menos compleja puede determinar que es adecuado documentar dichas comunicaciones para proporcionar evidencia de que ocurrieron.

A204. En algunos casos, es posible que un organismo externo de supervisión establezca requerimientos de documentación, ya sea formal o informalmente, por ejemplo, debido al resultado de una inspección externa. Los requerimientos de ética aplicables también pueden contener requerimientos específicos relativos a la documentación, por ejemplo, el Código de ética del IESBA requiere la documentación de determinadas cuestiones, incluidas determinadas situaciones relacionadas con los conflictos de intereses, el incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias y la independencia.

A205. No se requiere que la firma de auditoría documente la consideración de cada condición, hecho, circunstancia, acción u omisión para cada objetivo de calidad o de cada riesgo que puede dar lugar a un riesgo de calidad. Sin embargo, al documentar los riesgos de calidad y cómo la firma de auditoría responde a estos, la firma de auditoría puede documentar los motivos de las valoraciones asignadas a los riesgos de calidad (es decir, la probabilidad de existencia y el efecto en la consecución de uno o varios objetivos de calidad considerados), con el fin sustentar la congruencia en la implementación y funcionamiento de las respuestas.

A206. La red, otras firmas de la red u otras estructuras u organizaciones dentro de la red pueden proporcionar la documentación.

NORMA INTERNACIONAL DE GESTIÓN DE LA CALIDAD 2

REVISIONES DE LA CALIDAD DE LOS ENCARGOS

(En vigor para auditorías y revisiones de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2022 y para otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2022)

CONTENIDO

Apartado

Introducción

Alcance de esta NIGC 1–4

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de las revisiones de la calidad de los encargos 5-9

Aplicabilidad de esta NIGC 10

Fecha de entrada en vigor 11

Objetivo 12

Definiciones 13

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables 14-16

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos 17-23

Realización de la revisión de la calidad del encargo 24-27

Documentación 28-30

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos A1–A24

Realización de la revisión de la calidad del encargo A25–A49

Documentación A50–A53

La Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*, debe interpretarse conjuntamente con la NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*.

Introducción

Alcance de esta NIGC

1. Esta Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) trata:

   (a) del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo y

   (b) de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo relacionadas con la realización y documentación de una revisión de la calidad del encargo.

2. Esta NIGC es aplicable a todos los encargos para los cuales, de conformidad con la NIGC 1[1], se exige que se realice una revisión de la calidad del encargo. Esta NIGC parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NIGC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. Esta NIGC debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

3. Una revisión de la calidad del encargo realizada de conformidad con esta NIGC es una respuesta predeterminada diseñada e implementada por la firma de auditoría de conformidad con la NIGC 1[2]. La realización de una revisión de la calidad de un encargo se lleva a cabo en los encargos por el revisor de la calidad del encargo en nombre de la firma de auditoría.

Graduación

4. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos del revisor de la calidad del encargo requeridos por esta NIGC varía en función de la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad. Por ejemplo, los procedimientos del revisor de la calidad del encargo probablemente serán menos extensos en aquellos encargos en los que se apliquen menos juicios significativos por el equipo del encargo.

El sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría y la función de las revisiones de la calidad de los encargos

5. La NIGC 1 establece las responsabilidades de la firma de auditoría con respecto a su sistema de gestión de la calidad y requiere que la firma de auditoría diseñe e implemente respuestas a los riesgos de calidad que estén basadas y respondan a los motivos de las valoraciones asignadas a dichos riesgos[3]. Las respuestas predeterminadas incluidas en la NIGC 1 incluyen establecer políticas o procedimientos que tratan las revisiones de la calidad de los encargos de conformidad con esta NIGC.

6. La firma de auditoría es responsable de diseñar, implementar y operar el sistema de gestión de la calidad. Según la NIGC 1, el objetivo de la firma de auditoría es diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad de las auditorías o de las revisiones de estados financieros, así como de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados realizados por ella, que le proporcione una seguridad razonable de que:

   (a) la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y

   (b) los informes de los encargos emitidos por la firma de auditoría o por los socios de

---

[1] Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1 (Anteriormente Norma Internacional de Control de Calidad 1) Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, apartado 34(f)

[2] NIGC 1, apartado 34(f)

[3] NIGC 1, apartado 26

los encargos son adecuados en función de las circunstancias[4].

7. Tal y como se explica en la NIGC 1[5], se sirve al interés público al realizar encargos de calidad de manera congruente. Se alcanzan encargos de calidad a través de la planificación y ejecución de los encargos y de la emisión de informes sobre estos de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar los objetivos de esas normas y cumplir los requerimientos legales y reglamentarios aplicables implica la aplicación de juicio profesional y, cuando sea aplicable al tipo de encargo, del escepticismo profesional.

8. Una revisión de la calidad del encargo es una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas por este. La evaluación por el revisor de la calidad del encargo de los juicios significativos se realiza en el contexto de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Sin embargo, una revisión de la calidad del encargo no pretende ser una evaluación de si todo el encargo cumple las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables o las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.

9. El revisor de la calidad del encargo no es un miembro del equipo del encargo. La realización de una revisión de la calidad del encargo no cambia las responsabilidades del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad del encargo o de dirigir y supervisar a los miembros del equipo del encargo y revisar su trabajo. No se requiere que el revisor de la calidad del encargo obtenga evidencia para fundamentar la opinión o la conclusión del encargo, pero el equipo del encargo puede obtener evidencia adicional para responder a las cuestiones puestas de manifiesto durante la revisión de la calidad del encargo.

Aplicabilidad de esta NIGC

10. Esta NIGC contiene tanto el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicar esta NIGC, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir a la firma de auditoría y al revisor de la calidad del encargo cumplir dicho objetivo. Adicionalmente, esta NIGC contiene las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, así como anotaciones introductorias, que proporcionan el contexto necesario para una adecuada comprensión de esta NIGC, y definiciones. La NIGC 1[6] explica los términos, objetivo, requerimientos, guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, anotaciones introductorias y definiciones.

Fecha de entrada en vigor

11. Esta NIGC es aplicable a:

    (a) las auditorías y revisiones de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2022 y

    (b) otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados iniciados a partir del 15 de diciembre de 2022.

Objetivo

12. El objetivo de la firma de auditoría, al nombrar un revisor de la calidad del encargo elegible, es realizar una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas por este.

---

4 NIGC 1, apartado 14

5 NIGC 1, apartado 15

6 NIGC 1, apartados 12 y A6–A9

Definiciones

13. A efectos de esta NIGC, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

    (a) Revisión de la calidad del encargo – Una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella.

    (b) Revisor de la calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa nombrada por la firma de auditoría para realizar la revisión de la calidad del encargo.

    (c) Requerimientos de ética aplicables – Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a un profesional de la contabilidad cuando realiza la revisión de la calidad del encargo. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia)* (Código de ética del IESBA) en relación con las auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos. (Ref: Apartados A12–A15)

Requerimientos

Aplicación y cumplimiento de los requerimientos aplicables

14. La firma de auditoría y el revisor de la calidad del encargo tendrán un conocimiento de esta NIGC, incluidas la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, para conocer el objetivo de esta NIGC y aplicar correctamente los requerimientos que les son aplicables.

15. La firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo, según corresponda, cumplirán cada uno de los requerimientos de esta NIGC salvo que el requerimiento no sea aplicable en las circunstancias del encargo.

16. Se espera que una adecuada aplicación de los requerimientos proporcione una base suficiente para alcanzar el objetivo de esta norma. Sin embargo, si la firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo determinan que la aplicación de los requerimientos aplicables no proporciona una base suficiente para alcanzar el objetivo de esta norma, la firma de auditoría o el revisor de la calidad del encargo, según corresponda, tomarán medidas adicionales para alcanzar el objetivo.

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos

17. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que se asigne la responsabilidad del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos a una o varias personas con la competencia, capacidad y autoridad adecuadas dentro de la firma de auditoría para cumplir la responsabilidad. Esas políticas o procedimientos requerirán que dicha persona o personas nombren al revisor de la calidad de los encargos. (Ref: Apartados A1–A3)

18. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que fijen los criterios de elegibilidad para ser nombrado revisor de la calidad del encargo. Esas políticas o procedimientos requerirán que el revisor de la calidad del encargo no sea un miembro del equipo del encargo y que: (Ref: Apartado A4)

    (a) tenga la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente y la autoridad adecuada, para realizar la revisión de la calidad del encargo; (Ref: Apartados A5–A11)

    (b) cumpla los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a amenazas a

la objetividad e independencia del revisor de la calidad del encargo; y (Ref: Apartados A12–A15)

(c) cumpla las disposiciones legales y reglamentarias, si existen, aplicables a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo. (Ref: Apartado A16)

19. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría establecidos de conformidad con el apartado 18(b) también harán frente a las amenazas a la objetividad originadas por una persona que sea nombrada revisor de la calidad del encargo después de haber actuado como socio del encargo. Dichas políticas y procedimientos especificarán un periodo de enfriamiento de dos años, o un periodo más largo si los requerimientos de ética aplicables así lo exigen, antes de que el socio del encargo pueda asumir la función de revisor de la calidad del encargo. (Ref: Apartados A17–A18)

20. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que fijen los criterios de elegibilidad de las personas que ayudan al revisor de la calidad del encargo. Esas políticas o procedimientos requerirán que dichas personas no sean miembros del equipo del encargo y:

(a) tengan la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, para realizar las obligaciones que se les han asignado; y (Ref: Apartado A19)

(b) cumplan los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a amenazas a su objetividad e independencia y, en su caso, las disposiciones legales y reglamentarias. (Ref: Apartados A20–A21)

21. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que:

(a) requieran que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo y

(b) traten la responsabilidad del revisor de la calidad del encargo de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de las personas que ayudan en la revisión, así como la revisión de su trabajo. (Ref: Apartado A22)

Cuando la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente

22. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que traten las circunstancias en las cuales la elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos para la realización de revisiones de la calidad de los encargos se vea afectada negativamente y las medidas adecuadas a adoptar por la firma de auditoría, incluido el proceso de identificación y nombramiento de un sustituto en dichas circunstancias. (Ref: Apartado A23)

23. Cuando llegan a conocimiento del revisor de la calidad del encargo circunstancias que afectan negativamente a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo, este lo notificará a la persona o las personas adecuadas dentro de la firma de auditoría, y: (Ref: Apartado A24)

(a) si no se ha iniciado la revisión de la calidad del encargo, rehusará el nombramiento para realizar el encargo de revisión de la calidad; o

(b) si se ha iniciado la revisión de la calidad del encargo interrumpirá su realización.

Realización de la revisión de la calidad del encargo

24. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos en relación con la realización de la revisión de la calidad del encargo que traten:

(a) las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo de aplicar procedimientos de conformidad con los apartados 25-26 en momentos adecuados durante el

encargo que proporcionen una base adecuada para una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por este;

(b) las responsabilidades del socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo, incluido que el socio del encargo no puede fechar el informe del encargo antes de que el revisor de la calidad del encargo le notifique que se ha finalizado dicha revisión, de conformidad con el apartado 27; y (Ref: Apartados A25–A26)

(c) circunstancias en las que la naturaleza y extensión de las discusiones del equipo del encargo con el revisor de la calidad del encargo acerca de un juicio significativo dan lugar a una amenaza a la objetividad del revisor de la calidad del encargo, y las medidas adecuadas a adoptar en esas circunstancias. (Ref: Apartado A27)

25. Para realizar la revisión de la calidad del encargo, el revisor de la calidad del encargo: (Ref: Apartados A28–A33)

(a) Leerá y obtendrá un conocimiento de la información comunicada por: (Ref: Apartado A34)

(i) el equipo del encargo, acerca de la naturaleza y las circunstancias del encargo y la entidad; y

(ii) la firma de auditoría, acerca de su proceso de seguimiento y corrección, en concreto, deficiencias identificadas que pueden estar relacionadas o afectar a las áreas en las que se ven implicados juicios significativos aplicados por el equipo del encargo.

(b) Discutirá con el socio del encargo y, en su caso, con otros miembros del equipo del encargo, cuestiones y juicios significativos aplicados en la planificación, ejecución y emisión del informe del encargo. (Ref: Apartados A35–A38)

(c) Sobre la base de la información obtenida en (a) y (b), revisará documentación seleccionada del encargo relacionada con los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y evaluará: (Ref: Apartados A39–A43)

(i) la base para los juicios aplicados, incluido, en caso de ser aplicable al tipo de encargo, el ejercicio del escepticismo profesional por el equipo del encargo;

(ii) si la documentación del encargo fundamenta las conclusiones alcanzadas y

(iii) si las conclusiones alcanzadas son adecuadas.

(d) En el caso de auditorías de estados financieros, evaluará las bases para la determinación por el socio del encargo de que se han cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia. (Ref: Apartado A44)

(e) Evaluará si se han llevado a cabo las consultas adecuadas sobre las cuestiones complejas o controvertidas o sobre cuestiones en las que existan diferencias de opinión y las conclusiones derivadas de dichas consultas. (Ref: Apartado A45)

(f) En el caso de auditorías de estados financieros, evaluará la base para la determinación por el socio del encargo de que su participación ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de manera que el socio del encargo tenga el fundamento para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. (Ref: Apartado A46)

(g) Revisará:

(i) en el caso de auditorías de estados financieros, los estados financieros y el informe de auditoría correspondiente, incluido, en su caso, la descripción de las cuestiones clave de la auditoría; (Ref: Apartado A47)

(ii) en el caso de encargos de revisión, los estados financieros o la información financiera y el informe del encargo correspondiente; o (Ref: Apartado A47)

(iii) en el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados; el informe del encargo y, en su caso, la información sobre la materia objeto de análisis. (Ref: Apartado A48)

26. El revisor de la calidad del encargo notificará al socio del encargo si tiene reservas acerca de si los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, o si las conclusiones alcanzadas por este, no son adecuados. Si dichas reservas no se resuelven a satisfacción del revisor de la calidad del encargo, este notificará a la persona o las personas adecuadas de la firma de auditoría que no se puede finalizar la revisión de la calidad del encargo. (Ref: Apartado A49)

Finalización de la revisión de la calidad del encargo

27. El revisor de la calidad del encargo determinará si se han cumplido los requerimientos de esta NIGC con respecto a la realización de la revisión de la calidad del encargo y si la revisión de la calidad del encargo ha finalizado. En ese caso, el revisor de la calidad del encargo notificará al socio del encargo que la revisión de la calidad del encargo ha finalizado.

Documentación

28. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad de documentar la revisión de la calidad del encargo. (Ref: Apartado A50)

29. La firma de auditoría establecerá políticas o procedimientos que requieran que la revisión de la calidad del encargo se documente de conformidad con el apartado 30, y que dicha documentación se incluya junto con la documentación del encargo.

30. El revisor de la calidad del encargo determinará que la documentación de la revisión de la calidad del encargo es suficiente para permitir a un profesional ejerciente experimentado, sin conexión previa con el encargo, conocer la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo y, en su caso, por las personas que ayudaron al revisor, así como las conclusiones alcanzadas en la realización de la revisión. El revisor de la calidad del encargo también determinará que la documentación de la revisión de la calidad del encargo incluye: (Ref: Apartados A51–A53)

(a) los nombres del revisor de la calidad del encargo y de las personas que le ayudaron en la revisión de la calidad del encargo;

(b) una identificación de la documentación del encargo revisada;

(c) el fundamento para la decisión por el revisor de la calidad del encargo de conformidad con el apartado 27;

(d) las notificaciones requeridas de conformidad con los apartados 26 y 27 y

(e) la fecha de finalización de la revisión de la calidad del encargo.

***

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Nombramiento y elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos

Asignación de la responsabilidad del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos (Ref: Apartado 17)

A1. La competencia y capacidad que son relevantes respecto a la aptitud de la persona para

cumplir la responsabilidad del nombramiento del revisor de la calidad del encargo puede incluir un conocimiento adecuado de:

- las responsabilidades de un revisor de la calidad del encargo;
- los criterios incluidos en los apartados 18 y 19 acerca de la elegibilidad de los revisores de la calidad de los encargos; y
- la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad sujeta a una revisión de la calidad del encargo, incluida la composición del equipo del encargo.

A2. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar que la persona responsable del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos no sea un miembro del equipo del encargo para el cual se va a realizar una revisión de la calidad del encargo. Sin embargo, en algunas circunstancias (por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría de pequeña dimensión o de un profesional ejerciente individual), puede no ser factible que una persona distinta a un miembro del equipo del encargo nombre al revisor de la calidad del encargo.

A3. La firma de auditoría puede asignar a más de una persona como responsable del nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos. Por ejemplo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar un proceso distinto de nombramiento de los revisores de la calidad de los encargos en el caso de una auditoría de entidades cotizadas, o no cotizadas, o de otros encargos, con responsables diferentes para cada proceso.

Elegibilidad del revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartado 18)

A4. En algunas circunstancias, por ejemplo, en el caso de una firma de auditoría de pequeña dimensión o de un profesional ejerciente individual, puede no haber un socio u otra persona en la firma de auditoría elegible para realizar la revisión de la calidad del encargo. En esas circunstancias, la firma de auditoría puede contratar u obtener los servicios de personas externas a la firma de auditoría para llevar a cabo la revisión de la calidad del encargo. Una persona externa a la firma de auditoría puede ser un socio o un empleado de una firma de la red, de una estructura o una organización dentro de la red de la firma de auditoría o un proveedor de servicios. Cuando se utiliza dicha persona, son aplicables las disposiciones de la NIGC 1 que tratan los requerimientos de la red, los servicios de la red o los proveedores de servicios.

Criterios de elegibilidad del revisor de la calidad del encargo

Competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente (Ref: Apartado 18(a))

A5. La NIGC 1 describe características relativas a la competencia, incluida la integración y aplicación de la competencia técnica, las cualificaciones profesionales y la ética, los valores y las actitudes profesionales[7]. Algunas cuestiones que la firma de auditoría puede considerar para determinar que una persona tiene la competencia necesaria para realizar una revisión de la calidad del encargo incluyen, por ejemplo:

- un conocimiento de las normas profesionales y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, así como de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría aplicables al encargo;
- conocimiento del sector de la entidad;
- un conocimiento y una experiencia aplicables a encargos de naturaleza y complejidad similares; y
- un conocimiento de las responsabilidades del revisor de la calidad del encargo para

[7] NIGC 1, apartado A88

la realización y documentación de la revisión de la calidad del encargo, que pueden adquirirse o mejorarse recibiendo la formación práctica adecuada por parte de la firma de auditoría.

A6. Las condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones que la firma de auditoría considera para determinar que una revisión de la calidad del encargo es una respuesta adecuada para responder a uno o más riesgos de calidad[8] pueden ser un aspecto importante para la determinación por la firma de auditoría de la competencia y capacidad requeridas para realizar la revisión de la calidad de ese encargo. Algunas otras consideraciones que la firma de auditoría puede tener en cuenta para determinar si el revisor de la calidad del encargo tiene la competencia y capacidad, incluido el tiempo suficiente, necesarios para evaluar los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas por este incluyen:

- La naturaleza de la entidad.
- La especialización y complejidad del sector o entorno normativo en el cual opera la entidad.
- La medida en que el encargo está relacionado con cuestiones que requieren experiencia especializada (por ejemplo, con respecto a la tecnología de la información (TI), áreas especializadas de contabilidad o auditoría) o especialización científica e ingeniería, tales como las que pueden ser necesarias en ciertos encargos que proporcionan un grado de seguridad. Véase también el apartado A19.

A7. Al evaluar la competencia y capacidad de una persona que puede ser nombrada revisor de la calidad del encargo, los hallazgos que tienen su origen en las actividades de seguimiento de la firma de auditoría (por ejemplo, los hallazgos de la inspección de encargos en los cuales la persona era un miembro del equipo del encargo o el revisor de la calidad del encargo) o los resultados de las inspecciones externas pueden ser también consideraciones relevantes.

A8. Una falta de competencia o capacidad adecuadas afecta a la aptitud del revisor de la calidad del encargo para aplicar juicio profesional adecuado en la realización de la revisión. Por ejemplo, un revisor de la calidad del encargo que carece de la experiencia pertinente en el sector puede no poseer la aptitud o confianza necesarias para evaluar y, en su caso, cuestionar los juicios significativos y el escepticismo profesional aplicados por el equipo del encargo sobre una cuestión compleja relativa a la auditoría o contabilidad de un sector específico.

Autoridad adecuada (Ref: Apartado 18(a))

A9. Actuaciones en la firma de auditoría que ayudan a establecer la autoridad del revisor de la calidad del encargo. Por ejemplo, crear una cultura de respeto hacia la función de revisor de la calidad del encargo hace menos probable que este experimente presiones del socio del encargo, o de otro personal, para influir de forma inadecuada en el resultado de la revisión de la calidad del encargo. En algunos casos, la autoridad del revisor de la calidad del encargo puede mejorarse a través de las políticas o los procedimientos para tratar las diferencias de opinión, las cuales pueden incluir medidas que el revisor de la calidad del encargo puede tomar cuando existe un desacuerdo entre el revisor de la calidad del encargo y el equipo del encargo.

A10. La autoridad del revisor de la calidad del encargo puede verse reducida cuando:

- La cultura dentro de la firma de auditoría promueve el respeto a la autoridad únicamente hacia el personal de jerarquía superior dentro de la firma de auditoría.
- El revisor de la calidad del encargo depende jerárquicamente del socio del encargo,

[8] NIGC 1, apartado A134

por ejemplo, cuando el socio del encargo tiene una posición de liderazgo en la firma de auditoría o es el responsable de determinar la remuneración del revisor de la calidad del encargo.

Consideraciones para el sector público

A11. En el sector público, un auditor (por ejemplo, un interventor general u otra persona debidamente cualificada nombrada en representación del interventor general), puede desempeñar una función equivalente a la del socio del encargo con responsabilidad general relativa a las auditorías del sector público. En dichas circunstancias, la selección del revisor de la calidad del encargo puede incluir la consideración de la necesidad de independencia y de la capacidad del revisor de la calidad del encargo para proporcionar una evaluación objetiva.

Requerimientos de ética aplicables (Ref: Apartados 13(c), 18(b))

A12. Los requerimientos de ética relevantes que son aplicables cuando se realiza una revisión de la calidad del encargo pueden variar dependiendo de la naturaleza y las circunstancias del encargo o la entidad. Varias disposiciones de requerimientos de ética aplicables pueden ser de aplicación solo a los profesionales de la contabilidad individuales, tal como un revisor de la calidad del encargo, y no a la firma en sí.

A13. Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos de independencia específicos que serían de aplicación a profesionales de la contabilidad individuales, tal como un revisor de la calidad del encargo. Los requerimientos de ética aplicables también pueden incluir disposiciones que hacen frente a amenazas a la independencia originadas por la vinculación prolongada con un cliente de auditoría o de un encargo que proporciona un grado de seguridad. La aplicación de cualquiera de dichas disposiciones relativas a la vinculación prolongada es distinta, pero puede tener que considerarse para aplicar el requerimiento de periodo de enfriamiento de conformidad con el apartado 19.

Amenazas a la objetividad del revisor de la calidad del encargo

A14. Las amenazas a la objetividad del revisor de la calidad del encargo se pueden originar por una amplia gama de hechos y circunstancias. Por ejemplo:

- Se puede originar una amenaza de autorrevisión cuando el revisor de la calidad del encargo participó previamente en los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, en concreto, como socio del encargo o como otro miembro del equipo del encargo.
- Se puede originar una amenaza de interés propio o de familiaridad cuando el revisor de la calidad del encargo es familiar próximo o un miembro de la familia inmediata del socio del encargo o de otro miembro del equipo del encargo, o cuando existen relaciones personales estrechas con miembros del equipo del encargo.
- Se puede originar una amenaza de intimidación cuando se ejercen presiones reales o aparentes sobre el revisor de la calidad del encargo (por ejemplo, cuando el socio del encargo es una persona agresiva o dominante, o cuando el revisor de la calidad del encargo depende jerárquicamente del socio del encargo).

A15. Los requerimientos de ética aplicables pueden incluir requerimientos y orientación para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas a la objetividad. Por ejemplo, el Código de ética del IESBA proporciona orientación específica, incluido ejemplos de:

- circunstancias en las que se pueden originar amenazas a la objetividad cuando se nombra a un profesional de la contabilidad como revisor de la calidad del encargo;
- factores relevantes para la evaluación del nivel de dichas amenazas y
- actuaciones, incluidas salvaguardas, que podrían hacer frente a dichas amenazas.

Disposiciones legales o reglamentarias aplicables a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartado 18(c))

A16. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden prescribir requerimientos adicionales relativos a la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, el revisor de la calidad del encargo puede necesitar estar en posesión de ciertas cualificaciones o estar autorizado para poder realizar la revisión de la calidad del encargo.

Periodo de enfriamiento para una persona después de haber tenido una relación como socio del encargo (Ref: Apartado 19)

A17. En encargos recurrentes, a menudo, las cuestiones sobre las que se aplican juicios significativos no cambian. Por lo tanto, los juicios significativos aplicados en periodos anteriores pueden afectar los juicios del equipo del encargo en periodos posteriores. La aptitud de un revisor de la calidad del encargo para realizar una evaluación objetiva de los juicios significativos, por tanto, se ve afectada cuando la persona participó previamente en esos juicios como socio del encargo. En dichas circunstancias, es importante que existan salvaguardas adecuadas para reducir las amenazas a la objetividad a un nivel aceptable, en particular la amenaza de autorrevisión. En consecuencia, esta NIGC requiere que la firma de auditoría establezca políticas o procedimientos que especifiquen un periodo de enfriamiento durante el cual el socio del encargo no puede ser nombrado revisor de la calidad del encargo.

A18. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría también pueden tratar si es adecuado un periodo de enfriamiento para una persona distinta del socio del encargo antes de ser elegible para ser nombrado como revisor de la calidad de dicho encargo. En este sentido, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de la función de dicha persona y su participación previa en los juicios significativos aplicados en el encargo. Por ejemplo, la firma puede determinar que un socio del encargo responsable de la aplicación de procedimientos de auditoría con relación a la información financiera de un componente en un encargo de auditoría de un grupo puede no ser elegible para ser nombrado revisor de la calidad del encargo del grupo debido a la participación de ese socio de auditoría en los juicios significativos que afectan al encargo de auditoría del grupo.

Circunstancias en las que el revisor de la calidad del encargo utiliza ayudantes (Ref: Apartados 20-21)

A19. En algunas circunstancias puede ser adecuado que una persona o equipo de personas con la especialización pertinente ayuden al revisor de la calidad del encargo. Por ejemplo, un conocimiento, unas cualificaciones o una experiencia altamente especializadas relacionadas con cierto tipo de transacciones pueden ser útiles para ayudar al revisor de la calidad del encargo a evaluar los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo sobre esas transacciones realizadas por la entidad.

A20. Las orientaciones del apartado A14 pueden ayudar a la firma de auditoría a establecer políticas o procedimientos para hacer frente a las amenazas a la objetividad de las personas que ayudan al revisor de la calidad del encargo.

A21. Cuando el revisor de la calidad del encargo cuenta con la ayuda de una persona externa a la firma de auditoría, las responsabilidades del ayudante, incluidas las relativas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables, pueden establecerse en el contrato o en cualquier otro acuerdo entre la firma de auditoría y el ayudante.

A22. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden incluir responsabilidades del revisor de la calidad del encargo de:

- considerar si los ayudantes conocen sus instrucciones y si el trabajo se está llevando a cabo de acuerdo con el enfoque planificado para la realización de la revisión de la

calidad del encargo; y

- tratar las cuestiones puestas de manifiesto por los ayudantes, considerando su significatividad y la pertinente modificación del enfoque planificado;

Cuando la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente (Ref: Apartados 22-23)

A23. Algunos factores que pueden ser relevantes para la consideración por la firma de auditoría de si la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ha visto deteriorada incluyen:

- si cambios en las circunstancias del encargo producen que el revisor de la calidad del encargo ya no tenga la competencia y capacidad adecuadas para llevar a cabo la revisión;
- si cambios en las otras responsabilidades del revisor de la calidad del encargo indican que la persona ya no tiene tiempo suficiente para llevar a cabo la revisión o
- si se ha producido una notificación del revisor de la calidad del encargo de conformidad con el apartado 23.

A24. En circunstancias en las que la elegibilidad del revisor de la calidad del encargo para realizar la revisión de la calidad del encargo se ve afectada negativamente, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer un proceso para identificar revisores elegibles alternativos. Las políticas o los procedimientos también pueden tratar la responsabilidad de la persona nombrada para sustituir al revisor de la calidad del encargo de aplicar procedimientos que sean suficientes para cumplir con los requerimientos de esta NIGC relativos a la realización de la revisión de la calidad del encargo. Dichas políticas o procedimientos pueden además tratar la necesidad de consulta en dichas circunstancias.

Realización de la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartados 24-27)

Responsabilidades del socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartado 24(b))

A25. La NIA 220 (Revisada)[9] establece los requerimientos para el socio del encargo en aquellos encargos de auditoría para los que se requiere una revisión de la calidad del encargo, incluido:

- determinar que se ha nombrado un revisor de la calidad del encargo;
- colaborar con el revisor de la calidad del encargo e informar a otros miembros del equipo del encargo de su responsabilidad de hacerlo;
- discutir las cuestiones y los juicios significativos que surjan durante el encargo de auditoría, incluidos los identificados durante la revisión de la calidad del encargo, con el revisor de la calidad del encargo; y
- no fechar el informe de auditoría hasta que la revisión de la calidad del encargo haya finalizado.

A26. La NIEA 3000 (Revisada)[10] también establece requerimientos para el socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo.

Discusiones entre el revisor de la calidad del encargo y el equipo del encargo (Ref: Apartado 24(c))

A27. Una comunicación frecuente durante todo el encargo entre el equipo del encargo y el revisor

---

[9] Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada) *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 36

[10] Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), *Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica*, apartado 36

de la calidad del encargo puede facilitar una revisión de la calidad del encargo eficaz y oportuna. Sin embargo, se puede originar una amenaza a la objetividad del revisor de la calidad del encargo dependiendo del momento y extensión de las discusiones con el equipo del encargo acerca de un juicio significativo. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden establecer las medidas a adoptar por el revisor de la calidad del encargo para evitar situaciones en las que el revisor de la calidad del encargo esté tomando decisiones en nombre del equipo del encargo o se perciba como si lo hiciera. Por ejemplo, en esas circunstancias, la firma de auditoría puede requerir la consulta a otro personal relevante acerca de dichos juicios significativos, de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría sobre consultas.

Procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo (Ref: Apartados 25-27)

A28. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo y también enfatizar la importancia de que el revisor de la calidad del encargo aplique el juicio profesional al realizar la revisión.

A29. El momento de realización de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo puede depender de la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad, incluida la naturaleza de las cuestiones sujetas a la revisión. La revisión oportuna de la documentación del encargo por el revisor de la calidad del encargo durante todas las fases del encargo (por ejemplo, la planificación, ejecución y emisión del informe) permite la resolución inmediata de las cuestiones de forma satisfactoria para el revisor de la calidad del encargo antes o a la fecha del informe del encargo. Por ejemplo, el revisor de la calidad del encargo puede aplicar procedimientos con relación a la estrategia global y plan del encargo a la finalización de la fase de planificación. La realización oportuna de la revisión de la calidad del encargo también puede reforzar la aplicación del juicio profesional por el equipo del encargo y, de ser aplicable al tipo de encargo, del escepticismo profesional en la planificación y ejecución del encargo.

A30. La naturaleza y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo a un encargo específico, entre otros factores, dependen de:

- Los motivos para la valoración otorgada a los riesgos de calidad[11], por ejemplo, encargos realizados sobre entidades de sectores emergentes o con transacciones complejas.
- Las deficiencias identificadas, y las medidas correctoras para tratar dichas deficiencias relacionadas con el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría, así como cualquier orientación relacionada emitida por la firma de auditoría, que pueda indicar áreas en las que se necesita aplicar procedimientos más extensos por el revisor de la calidad del encargo.
- La complejidad del encargo.
- La naturaleza y dimensión de la entidad, incluido si la entidad es una entidad cotizada.
- Hallazgos relevantes para el encargo, tales como los resultados de inspecciones llevadas a cabo por un organismo externo de supervisión en un periodo anterior u otras reservas puestas de manifiesto acerca de la calidad del trabajo del equipo del encargo.
- Información obtenida de la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos de la firma de auditoría.
- Para encargos que proporcionan un grado de seguridad, la identificación, la valoración y las respuestas a los riesgos de incorrección material en el encargo por

[11] NIGC 1, apartado A49

parte del equipo del encargo.

- Si los miembros del equipo del encargo han colaborado con el revisor de la calidad del encargo. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden tratar las medidas a tomar por el revisor de la calidad del encargo si el equipo del encargo no ha colaborado con el revisor de la calidad del encargo, por ejemplo, informar a una persona adecuada de la firma de auditoría de forma que se puedan tomar las medidas adecuadas para resolver la cuestión.

A31. La naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos aplicados por el revisor de la calidad del encargo pueden variar en función de las circunstancias encontradas durante la revisión de la calidad del encargo.

Consideraciones para auditorías de un grupo

A32. La realización de una revisión de la calidad de un encargo de auditoría de los estados financieros de un grupo puede implicar consideraciones adicionales para la persona nombrada como revisor de la calidad de la auditoría del grupo dependiendo de la dimensión y complejidad de este. El apartado 21(a) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría exijan que el revisor de la calidad del encargo asuma la responsabilidad global de la realización de la revisión de la calidad del encargo. Al hacerlo, en el caso de auditorías de un grupo más amplias y complejas, es posible que el revisor de la calidad del encargo necesite discutir cuestiones y juicios significativos con miembros clave del equipo del encargo distintos a los del equipo del encargo del grupo (por ejemplo, los responsables de la aplicación de procedimientos de auditoría con relación a la información financiera de un componente). En esas circunstancias, al revisor de la calidad del encargo pueden ayudarle otras personas de conformidad con el apartado 20. Las orientaciones del apartado A22 pueden ser de ayuda cuando el revisor de la calidad del encargo de auditoría del grupo utiliza asistentes.

A33. En algunos casos, se puede nombrar a un revisor de la calidad del encargo para una auditoría de una entidad o unidad de negocio que forma parte de un grupo, por ejemplo, cuando se requiera dicha auditoría por las disposiciones legales o reglamentarias o por otros motivos. En estas circunstancias, la comunicación entre el revisor de la calidad del encargo de la auditoría del grupo y el de la auditoría de esa entidad o unidad de negocio puede ayudar al revisor de la calidad del encargo del grupo a cumplir las responsabilidades de conformidad con el apartado 21(a). Por ejemplo, esto puede darse cuando la entidad o unidad de negocio se ha identificado como un componente a los efectos de la auditoría del grupo y se han aplicado juicios significativos en el componente relacionados con la auditoría del grupo.

Información comunicada por el equipo del encargo y por la firma de auditoría (Ref: Apartado 25(a))

A34. La obtención de un conocimiento de la información comunicada por el equipo del encargo y por la firma de auditoría de conformidad con el apartado 25(a) puede ayudar al revisor de la calidad del encargo a conocer los juicios significativos que se puede esperar que sean aplicados en el encargo. Dicho conocimiento también puede proporcionar al revisor de la calidad del encargo una base para las discusiones con el equipo del encargo acerca de cuestiones y juicios significativos aplicados en la planificación, ejecución y emisión del informe del encargo. Por ejemplo, una deficiencia identificada por la firma de auditoría puede referirse a juicios significativos aplicados por otros equipos de los encargos con relación a cierto tipo de estimaciones contables para un sector concreto. En este caso, dicha información puede ser relevante para los juicios significativos aplicados en el encargo con relación a esas estimaciones contables y, por lo tanto, puede proporcionar al revisor de la calidad del encargo una base para las discusiones con el equipo del encargo de conformidad con el apartado 25(b).

Cuestiones significativas y juicios significativos (Ref: Apartados 25(b)–25(c))

A35. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)[12] requiere que el socio del encargo revise documentación de auditoría relacionada con las cuestiones significativas [13] y con los juicios significativos, incluidos aquellos relacionados con cuestiones complejas o controvertidas identificadas durante el encargo, y las conclusiones alcanzadas.

A36. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)[14] proporciona ejemplos de juicios significativos que el socio del encargo puede identificar relacionados con la estrategia global de auditoría y el plan de auditoría para la realización del encargo, su ejecución y las conclusiones globales alcanzadas por el equipo del encargo.

A37. Para otros encargos distintos de la auditoría de estados financieros, los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo pueden depender de la naturaleza y las circunstancias del encargo o entidad. Por ejemplo, en un encargo que proporciona un grado de seguridad realizado de conformidad con la NIEA 3000 (Revisada), la determinación por el equipo del encargo de si los criterios a aplicar en la preparación de la información sobre la materia objeto de análisis son adecuados para el encargo puede implicar o requerir juicio significativo.

A38. Al realizar la revisión de la calidad del encargo, pueden llegar a conocimiento del revisor de la calidad del encargo otras áreas en las que se esperaría que el equipo del encargo aplicase juicios significativos para los que es posible que se necesite información adicional acerca de los procedimientos aplicados o los fundamentos de las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo. En esas circunstancias, las discusiones con el revisor de la calidad del encargo pueden producir que el equipo del encargo concluya que es necesario aplicar procedimientos adicionales.

A39. La información obtenida de conformidad con los apartados 25(a) y 25 (b) y la revisión de documentación del encargo seleccionada ayuda al revisor de la calidad del encargo a evaluar la base del equipo del encargo para aplicar los juicios significativos. Otras consideraciones que pueden ser relevantes para la evaluación del revisor de la calidad del encargo incluyen, por ejemplo:

- permanecer alerta ante cambios en la naturaleza y las circunstancias del encargo o de la entidad que pueden producir cambios en los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo;
- aplicar un punto de vista libre de sesgo en la evaluación de las respuestas del equipo del encargo y
- realizar un seguimiento de las incongruencias identificadas en la revisión de la documentación del encargo, o de las respuestas incongruentes del equipo del encargo a cuestiones relativas a los juicios significativos aplicados.

A40. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la documentación del encargo a revisar por el revisor de la calidad del encargo. Además, dichas políticas o procedimientos pueden indicar que el revisor de la calidad del encargo aplique el juicio profesional para seleccionar documentación del encargo adicional a revisar relacionada con juicios significativos aplicados por el equipo del encargo.

A41. Las discusiones con el socio del encargo y, en su caso, con otros miembros del equipo del encargo acerca de juicios significativos, junto con la documentación del equipo del encargo, pueden ayudar al revisor de la calidad del encargo en la evaluación de la aplicación del escepticismo profesional por el equipo del encargo con relación a esos juicios significativos,

---

12 NIA 220 (Revisada), apartado 31

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

14 NIA 220 (Revisada), apartado A92

en caso de ser aplicable al encargo.

A42. En el caso de auditorías de estados financieros, la NIA 220 (Revisada)[15] proporciona ejemplos de los impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en un encargo, los sesgos inconscientes del auditor que pueden impedirle aplicar el escepticismo profesional, y las posibles medidas que puede tomar el equipo del encargo para mitigar dichos impedimentos a la aplicación del escepticismo profesional en el encargo.

A43. En el caso de auditorías de estados financieros, los requerimientos y guía de aplicación de la NIA 315 (Revisada 2019)[16], la NIA 540 (Revisada)[17] y otras NIA también proporcionan ejemplos de áreas de una auditoría en las que el auditor aplica el escepticismo profesional o ejemplos en que una documentación adecuada puede ayudar a proporcionar evidencia acerca de cómo el auditor aplicó escepticismo profesional. Dichas orientaciones pueden también ayudar al revisor de la calidad del encargo a evaluar la aplicación del escepticismo profesional por el equipo del encargo.

Si se han cumplido los requerimientos de ética aplicables relacionados con la independencia (Ref: Apartado 25(d))

A44. La NIA 220 (Revisada)[18] requiere que el socio del encargo, antes de fechar el informe de auditoría, asuma la responsabilidad de determinar si los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, se han cumplido.

Si se han llevado a cabo consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas o sobre cuestiones sobre las que existen diferencias de opinión (Ref: Apartado 25(e))

A45. La NIGC 1[19] trata las consultas sobre cuestiones complejas o controvertidas y diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo o con personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Participación en el encargo del socio del encargo suficiente y adecuada (Ref: Apartado 25(f))

A46. La NIA 220 (Revisada)[20] requiere que el socio del encargo determine, antes de fechar el informe de auditoría, que su participación ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría, de manera que el socio del encargo tiene la base para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuadas dada la naturaleza y las circunstancias del encargo. La NIA 220 (Revisada)[21] también indica que la documentación de la participación del socio del encargo puede cumplirse de diferentes maneras. Las discusiones con el equipo del encargo y la revisión de dicha documentación del encargo pueden ayudar en la evaluación del revisor de la calidad del encargo del fundamento de la determinación por el socio del encargo de que su participación ha sido suficiente y adecuada.

Revisión de estados financieros e informes de los encargos (Ref: Apartado 25(g))

A47. En el caso de auditorías de estados financieros, la revisión de los estados financieros y del informe de auditoría correspondiente por el revisor de la calidad del encargo puede incluir la consideración de si la presentación e información a revelar de las cuestiones relacionadas con juicios significativos aplicados por el equipo del encargo son congruentes con el conocimiento que el revisor de la calidad del encargo tiene de estas cuestiones basado en

---

15 NIA 220 (Revisada), apartados A34-A36

16 NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*, apartado A238

17 NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar*, apartado A11

18 NIA 220 (Revisada), apartado 21

19 NIGC 1, apartados 31(d)), 31(e) y A79-A82

20 NIA 220 (Revisada), apartado 40(a)

21 NIA 220 (Revisada), apartado A118

la revisión de la documentación del encargo seleccionada y las discusiones con el equipo del encargo. Al revisar los estados financieros, pueden también llegar a conocimiento del revisor de la calidad del encargo otras áreas en las que se esperaría que el equipo del encargo aplicase juicios significativos para los que es posible que se necesite información adicional acerca de los procedimientos aplicados o los fundamentos de las conclusiones alcanzadas por el equipo del encargo. Las orientaciones incluidas en este apartado también se aplican a los encargos de revisión y al correspondiente informe del encargo.

A48. En el caso de otros encargos que proporcionan un grado de seguridad y servicios relacionados, la revisión por el revisor de la calidad del encargo del informe del encargo y, en su caso, de la información sobre la materia objeto de análisis puede incluir consideraciones similares a las descritas en el apartado A47 (por ejemplo, si la presentación o descripción de cuestiones relacionadas con juicios significativos aplicados por el equipo del encargo son congruentes con el conocimiento del revisor sobre la base de los procedimientos aplicados con respecto a la revisión).

Reservas del revisor de la calidad del encargo no resueltas (Ref: Apartado 26)

A49. Las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar la persona o personas de la firma de auditoría a quienes notificar la existencia de reservas no resueltas acerca de si los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo, o las conclusiones alcanzadas por este, no son adecuados. Dicha persona o personas pueden incluir a quien se ha asignado la responsabilidad de nombrar a los revisores de la calidad de los encargos. Con respecto a dichas reservas no resueltas, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden también requerir realizar consultas dentro o fuera de la firma de auditoría (por ejemplo, a un organismo profesional o regulador).

Documentación (Ref: Apartados 28-30)

A50. Los apartados 57 a 60 de la NIGC 1 tratan la documentación del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría. Una revisión de la calidad del encargo realizada de conformidad con esta NIGC está, por lo tanto, sujeta a los requerimientos de documentación de la NIGC 1.

A51. La estructura, contenido y extensión de la documentación de la revisión de la calidad del encargo dependerá de factores tales como:

- la naturaleza y la complejidad del encargo;
- la naturaleza de la entidad;
- la naturaleza y complejidad de las cuestiones sujetas a la revisión de la calidad del encargo y
- La extensión de la documentación del encargo revisada.

A52. La realización y notificación de la finalización de la revisión de la calidad del encargo puede documentarse de varias maneras. Por ejemplo, el revisor de la calidad del encargo puede documentar la revisión de la documentación del encargo de manera electrónica en la aplicación de TI para la realización del encargo. De forma alternativa, el revisor de la calidad del encargo puede documentar la revisión a través de un memorando. Los procedimientos del revisor de la calidad del encargo también se pueden documentar de otras formas, por ejemplo, en las actas de las discusiones del equipo del encargo en las que estuvo presente el revisor de la calidad del encargo.

A53. El apartado 24(b) requiere que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría impidan al socio del encargo fechar el informe del encargo antes de que se haya finalizado la revisión de la calidad del encargo, lo cual incluye resolver las cuestiones puestas de manifiesto por el revisor de la calidad del encargo. Siempre y cuando todos los requerimientos con respecto a la realización de la revisión de la calidad del encargo se

hayan cumplido, la documentación de la revisión puede finalizarse después de la fecha del informe del encargo pero antes de la compilación del archivo final del encargo. Sin embargo, las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría pueden especificar que la documentación de la revisión de la calidad del encargo ha de finalizarse antes o a la fecha del informe del encargo.

MANUAL DEL CÓDIGO INTERNACIONAL DE ÉTICA PARA CONTADORES PROFESIONALES
(INCLUYE NORMAS INTERNACIONALES DE INDEPENDENCIA)

EDICIÓN 2021

Cómo está organizado este Manual

El contenido de este Manual está ordenado por secciones de la siguiente manera:

Introducción al Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores 1
El papel de la Federación Internacional de Contadores 2
Alcance de este Manual 3
Cambios de fondo a partir de la edición de 2020 4
Guía del Código 6

Tabla de contenidos **11**
Prólogo 15
Parte 1 - Cumplimiento del Código, Principios Fundamentales y Marco Conceptual 16
Parte 2- Contadores profesionales en la empresa 39
Parte 3- Contadores profesionales en la práctica pública 80

Normas Internacionales de Independencia (Partes 4A y 4B)
Parte 4A - Independencia para los encargos de auditoría y revisión 132
Parte 4B - Independencia para los encargos de aseguramiento Otros Encargos distintos de los de auditoría y revisión 225
Glosario, incluida la lista de abreviaturas 268
Fecha de vigencia 287
Cambios en el Código 288

Derechos de autor y traducción

La IFAC publica los manuales, las normas y otras publicaciones del IESBA y es propietaria de los derechos de autor.

La IFAC reconoce que es importante que los preparadores y usuarios de los estados financieros, los auditores y otros contadores profesionales, los reguladores, los emisores de normas nacionales, los organismos miembros de la IFAC, los abogados, el mundo académico, los estudiantes y otros grupos interesados de países no angloparlantes tengan acceso a las normas en su lengua materna. Por ello, la IFAC fomenta y facilita la reproducción, o la traducción y reproducción, de sus publicaciones.

La política de la IFAC con respecto a la traducción y reproducción de sus publicaciones protegidas por derechos de autor se describe en la Política para la Traducción y Reproducción de las Normas Publicadas por la International Federation of Accountants y en la Política para la Reproducción, o Traducción y Reproducción, de las Publicaciones de la Federación Internacional de Contadores. Las partes interesadas que deseen reproducir, o traducir y reproducir, este manual deben ponerse en contacto con permissions@ifac.org para conocer las condiciones pertinentes.

INTRODUCCIÓN AL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE ÉTICA PARA CONTADORES®

Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores® (IESBA®) es un organismo emisor de normas independiente que desarrolla un Código Internacional de Ética para Contadores ProfesionalesTM (incluyendo las Normas Internacionales de IndependenciaTM) (el Código) adecuado a nivel internacional.

El objetivo del IESBA, tal y como se indica en su mandato, es servir al interés público estableciendo normas éticas de alta calidad para los contadores profesionales. El objetivo a largo plazo del IESBA es la convergencia de las normas éticas del Código para los contadores profesionales, incluidas las normas de independencia de los auditores, con las emitidas por los reguladores y los emisores de normas nacionales. La convergencia hacia un único conjunto de normas puede mejorar la calidad y la congruencia de los servicios prestados por los contadores profesionales en todo el mundo y puede mejorar la eficacia de los mercados de capitales mundiales.

El IESBA está formado por 18 miembros del consejo procedentes de todo el mundo, de los cuales no más de 9 son profesionales y no menos de 3 son miembros públicos (personas de las que se espera que reflejen, y se consideren, el interés público general). Los miembros son nombrados por el Consejo de la IFAC, basándose en las recomendaciones del Comité de Nominaciones de la IFAC y con la aprobación del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB por sus siglas en inglés), que supervisa las actividades del IESBA.

El proceso de emisión de normas del IESBA incluye la participación del PIOB y del Grupo Consultivo del IESBA (CAG), que proporciona aportaciones de interés público en el desarrollo de las normas y guías del IESBA.

En la elaboración de sus normas, el IESBA está obligado a ser transparente en sus actividades y a seguir el procedimiento a seguir aprobado por el PIOB. Las reuniones del Consejo, incluidas las reuniones por teleconferencia, están abiertas al público y los documentos del orden del día están disponibles en su página web.

Por favor, visite www.ethicsboard.org para más información.

EL PAPEL DE LA FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) sirve al interés público contribuyendo al desarrollo de organizaciones, mercados y economías fuertes y sostenibles. Aboga por la transparencia, la responsabilidad y la comparabilidad de la información financiera; ayuda a desarrollar la profesión de contador; y comunica la importancia y el valor de los contadores para la infraestructura financiera mundial. Fundada en 1977, la IFAC está compuesta actualmente por más de 175 miembros y asociados en más de 130 países y jurisdicciones, que representan a casi 3 millones de contadores en la práctica pública, la educación, el servicio del gobierno, el sector industrial y el comercio.

Como parte de su mandato de interés público, la IFAC contribuye al desarrollo, adopción e implementación de normas éticas internacionales de alta calidad para contadores, principalmente a través de su apoyo al IESBA. La IFAC proporciona recursos humanos, gestión de instalaciones, apoyo a las comunicaciones y financiación a este consejo independiente de emisión de normas, y facilita el proceso de nominación y selección de los miembros del consejo.

El IESBA establece sus propias agendas y aprueba sus publicaciones de acuerdo con su procedimiento a seguir y sin la participación de la IFAC. La IFAC no tiene capacidad para influir en los órdenes del día ni en las publicaciones. La IFAC publica los manuales, las normas y otras publicaciones y es propietaria de los derechos de autor.

La independencia del IESBA se salvaguarda de varias maneras:

- La supervisión formal e independiente del interés público para la emisión de normas por parte del PIOB (véase www.ipiob.org para más información), que incluye un riguroso procedimiento a seguir que incluye la consulta pública;

- una convocatoria pública de candidaturas, y una supervisión formal e independiente del proceso de candidaturas/selección por parte del PIOB;

- la plena transparencia, tanto en lo que se refiere al procedimiento a seguir para el establecimiento de normas, como al acceso público a los materiales del orden del día, a las reuniones y a unos fundamentos de las conclusiones publicados con cada norma definitiva;

- la participación de un grupo consultivo y de observadores en el proceso de emisión de normas; y

- el requerimiento de que los miembros del IESBA, así como las organizaciones que los nominan/emplean, se comprometan con la independencia, la integridad y la misión de interés público del consejo.

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

ALCANCE DE ESTE MANUAL

EDICIÓN DE 2021

Este manual reúne para su consulta permanente la información sobre el papel de la IFAC y el texto oficial del Código Internacional de Ética para los Contadores Profesionales (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) (el Código) publicado por el IESBA.

CAMBIOS DE FONDO A PARTIR DE LA EDICIÓN DE 2020

Este manual sustituye a la edición de 2020 del Manual del Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales (incluidas las Normas Internacionales de Independencia) e incorpora:

- Las revisiones de la Parte 4B del Código que alinean los términos y conceptos utilizados en el Código con los del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) en su Norma Internacional sobre Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada). Esas revisiones entraron en vigor en junio de 2021.

- Las revisiones de las partes 1 y 2 del Código que promueven el papel y la mentalidad que se espera de los contadores profesionales. Estas revisiones entrarán en vigor en diciembre de 2021.

Cambios

La edición de 2021 del manual contiene las revisiones que entrarán en vigor en di-ciembre de 2022, a saber:

- Las revisiones para abordar la objetividad de un revisor de la calidad del encargo (RCE) y otros revisores apropiados. Las revisiones se publicaron en la página web del IESBA en enero de 2021. Las revisiones de RCE proporcionan una guía que apoya la Norma Internacional de Gestión de la Calidad (ISQM) 2, Revisiones de la Calidad del Encargo y aborda la elegibilidad de una persona para servir en un papel de RCE, centrándose en el atributo crítico de la objetividad.

- Las disposiciones revisadas relativas a los servicios no relacionados con los seguros (SNS) y a las tarifas que se publicaron en el sitio web del IESBA en abril de 2021. Las revisiones clave incluyen:
  - Una nueva prohibición a las firmas de proporcionar a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público (EIP), un SNS que pueda crear una amenaza de auto-revisión.
  - Disposiciones mejoradas que especifican las circunstancias en las que las firmas y las firmas de la red pueden o no proporcionar un SNS a un cliente de auditoría.
  - Un requerimiento para que una firma no permita que las tarifas de auditoría se vean influenciadas por la prestación de servicios distintos a la auditoría a un cliente de auditoría por parte de la firma o de una firma de la red.
  - Disposiciones reforzadas para abordar la dependencia de las tarifas a nivel de la firma.
  - Nuevas disposiciones para estimular una mayor transparencia pública sobre las tarifas pagadas por los clientes de auditoría del EIP.
  - Nuevas disposiciones para promover un encargo más sólido entre los auditores y los responsables de la gobernanza de las EIP sobre temas de independencia relacionados con los SNS y lass tarifas.

Los cambios que entrarán en vigor en 2022 se reflejarán en el eCode en 2022.

Cambios en el Código emitidos con posterioridad a abril de 2021 y Proyectos de Norma

Para obtener información sobre la evolución reciente y para obtener los pronunciamientos definitivos emitidos con posterioridad a abril de 2021 o los proyectos de exposición pendientes, visite el sitio web del IESBA en www.ethicsboard.org/standards-pronouncements.

GUÍA DEL CÓDIGO

(Esta Guía es una ayuda no autorizada para utilizar el Código).

Propósito del Código

1. El Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales (incluyendo las Normas Internacionales de Independencia) (“el Código”) establece los principios fundamentales de ética para los contadores profesionales, reflejando el reconocimiento de la profesión de su responsabilidad de interés público. Estos principios establecen el estándar de comportamiento que se espera de un contador profesional. Los principios fundamentales son: integridad, objetividad, competencia profesional y cuidado debido, confidencialidad y comportamiento profesional.

2. El Código proporciona un Marco Conceptual que los contadores profesionales deben aplicar para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. El Código establece requerimientos y material de aplicación sobre varios temas para ayudar a los contadores a aplicar el Marco Conceptual a esos temas.

3. En el caso de las auditorías, las revisiones y otros encargos de garantía, el Código establece las Normas Internacionales de Independencia, establecidas mediante la aplicación del Marco Conceptual a las amenazas a la independencia en relación con estos encargos.

Cómo está estructurado el Código

4. El Código contiene el material siguiente:

- Parte 1 - Cumplimiento del Código, principios fundamentales y Marco Conceptual, que incluye los principios fundamentales y el Marco Conceptual y es aplicable a todos los contadores profesionales.

- Parte 2 - Contadores profesionales en las empresas, que establece el material adicional que se aplica a los contadores profesionales en las empresas cuando realizan actividades profesionales. Los contadores profesionales en las empresas incluyen a los contadores profesionales empleados, encargados o contratados con capacidad ejecutiva o no ejecutiva en, por ejemplo:
  - El comercio, la industria o los servicios.
  - El sector público.
  - Educación.
  - El sector sin ánimo de lucro.
  - Organismos reguladores o profesionales.

La parte 2 también es aplicable a los contadores profesionales que ejercen su actividad pública cuando realizan actividades profesionales en virtud de su relación con la firma, ya sea como contratista, empleado o propietario.

- Parte 3 - Contadores profesionales en la práctica pública, que establece el material adicional que se aplica a los contadores profesionales en práctica pública cuando proporcionan servicios profesionales.

- Normas Internacionales de Independencia, que establecen el material adicional que se aplica a los contadores profesionales en la práctica pública cuando prestan servicios de aseguramiento, como sigue:

- Parte 4A – Independencia para los encargos de auditoría y revisión, que se aplica cuando se realizan encargos de auditoría o revisión.
- Parte 4B – Independencia para los encargos de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría y revisión, que se aplica cuando se realizan encargos de aseguramiento que no son de auditoría ni de revisión.

- Glosario, que contiene los términos definidos (junto con explicaciones adicionales cuando sea necesario) y los términos descritos. Por ejemplo, como se indica en el Glosario, en la Parte 4A, el término "encargo de auditoría" se aplica igualmente a los encargos de auditoría y de revisión. El Glosario también incluye listas de abreviaturas que se utilizan en el Código y en otras normas a las que éste hace referencia.

5. El Código contiene secciones que abordan temas específicos. Algunas secciones contienen subsecciones que tratan aspectos específicos de esos temas. Cada sección del Código está estructurada, en su caso, como sigue:

- Introducción – establece el tema que se aborda en la sección e introduce los requerimientos y el material de aplicación en el contexto del Marco Conceptual. El material introductorio contiene información, incluida la explicación de los términos utilizados, que es importante para la comprensión y la aplicación de cada Parte y sus secciones.
- Requerimientos – establecen obligaciones generales y específicas con respecto al tema tratado.
- Material de aplicación – proporciona contexto, explicaciones, sugerencias de acciones o temas a considerar, ilustraciones y otras guías para ayudar a cumplir con los requerimientos.

Cómo utilizar el Código

Los Principios fundamentales, la independencia y el Marco Conceptual

6. El Código requiere que los contadores profesionales cumplan con los principios fundamentales de la ética. El Código también requiere que apliquen el Marco Conceptual para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. La aplicación del Marco Conceptual requiere tener una mente inquisitiva, ejercer el juicio profesional y utilizar la prueba del tercero razonable e informado.

7. El Marco Conceptual reconoce que la existencia de condiciones, políticas y procedimientos establecidos por la profesión, la legislación, la reglamentación, la firma o la organización empleadora pueden influir en la identificación de las amenazas. Esas condiciones, políticas y procedimientos también podrían ser un factor relevante en la evaluación de los contadores profesionales sobre si una amenaza está en un nivel aceptable. Cuando las amenazas no están en un nivel aceptable, el Marco Conceptual requiere que el contador aborde esas amenazas. La aplicación de salvaguardas es una de las formas en que se pueden abordar las amenazas. Las salvaguardas son acciones individuales o combinadas que el contador toma y que reducen efectivamente las amenazas a un nivel aceptable.

8. Además, el Código requiere que los contadores profesionales sean independientes cuando realicen auditorías, revisiones y otros encargos de aseguramiento. El Marco Conceptual se aplica de la misma manera a la identificación, evaluación y tratamiento de las amenazas a la independencia que a las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.

9. Cumplir con el Código requiere conocer, comprender y aplicar:

- Todas las disposiciones pertinentes de una sección concreta en el contexto de la Parte 1, junto con el material adicional establecido en las secciones 200, 300, 400 y 900, según corresponda.

- Todas las disposiciones pertinentes de una sección concreta, por ejemplo, aplicando las disposiciones que se establecen en los subtítulos titulados "General" y "Todos los clientes de auditoría" junto con las disposiciones específicas adicionales, incluidas las que se establecen en los subtítulos titulados "Clientes de auditoría que no son entidades de interés público" o "Clientes de auditoría que son entidades de interés público."

- Todas las disposiciones pertinentes establecidas en una sección particular junto con cualquier disposición adicional establecida en cualquier subsección pertinente.

Requerimientos y material de aplicación

10. Los requerimientos y el material de aplicación deben leerse y aplicarse con el objetivo de cumplir con los principios fundamentales, aplicar el Marco Conceptual y, al realizar la auditoría, la revisión y otros encargos de aseguramiento, ser independientes.

Requerimientos

11. Los requerimientos se designan con la letra "R" y, en la mayoría de los casos, incluyen la palabra "deberá". La palabra "deberá" en el Código impone a los contadores profesionales o a la firma la obligación de cumplir la disposición específica en la que se ha utilizado "deberá".

12. En algunas situaciones, el Código prevé una excepción específica a un requerimiento. En tal situación, la disposición se designa con la letra "R", pero utiliza la expresión "puede" o condicional.

13. Cuando la palabra "puede" se utiliza en el Código, denota permiso para llevar a cabo una acción concreta en determinadas circunstancias, incluso como excepción a un requerimiento. No se utiliza para denotar posibilidad.

14. Cuando la palabra "podría" se utiliza en el Código, denota la posibilidad de que surja un tema, de que ocurra un suceso o de que se tome un curso de acción. El término no atribuye ningún nivel particular de posibilidad o probabilidad cuando se utiliza junto con una amenaza, ya que la evaluación del nivel de una amenaza depende de los hechos y circunstancias de cualquier tema, suceso o curso de acción particular.

Material de aplicación

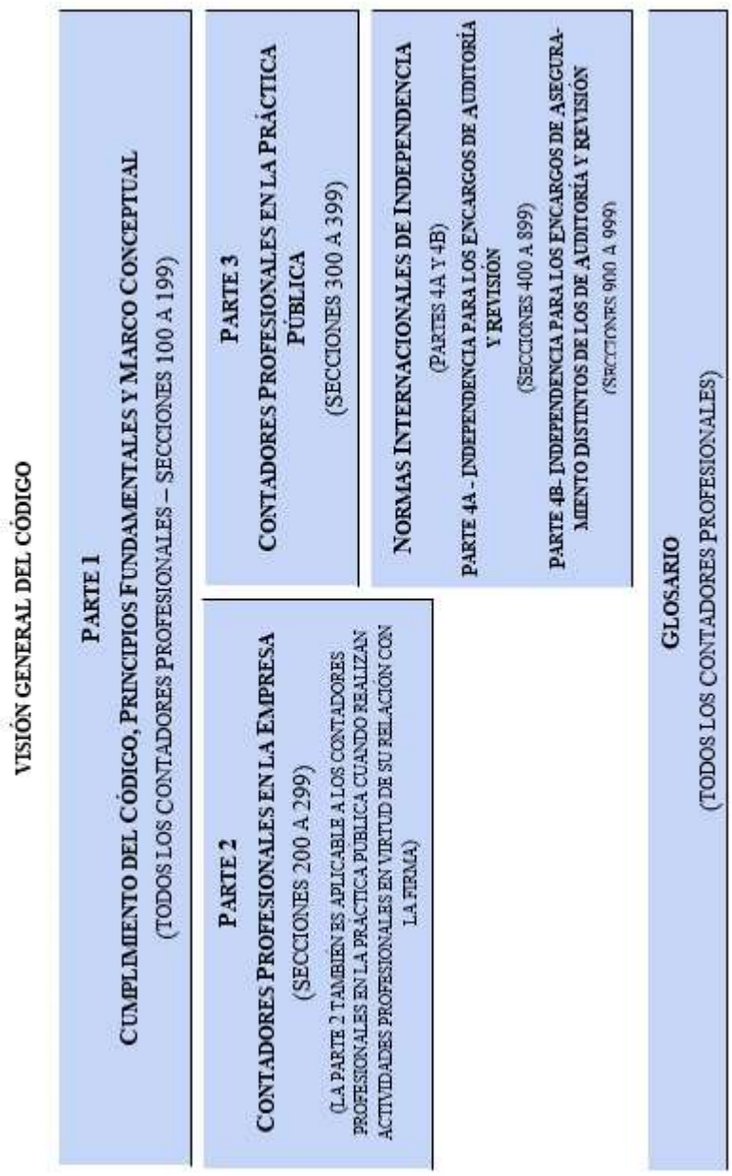
15. Además de los requerimientos, el Código contiene material de aplicación que proporciona un contexto relevante para una correcta comprensión del mismo. En particular, el material de aplicación tiene por objeto ayudar a los contadores profesionales a entender cómo aplicar el Marco Conceptual a un conjunto particular de circunstancias y a comprender y cumplir con un requerimiento específico. Aunque dicho material de aplicación no impone por sí mismo un requerimiento, su consideración es necesaria para la correcta aplicación de los requerimientos del Código, incluyendo la aplicación del Marco Conceptual. El material de aplicación se designa con la letra "A".

16. Cuando el material de aplicación incluye listas de ejemplos, éstas no pretenden ser exhaustivas.

Apéndice de la Guía del Código

17. El Apéndice de esta Guía ofrece una visión general del Código.

Apéndice a la Guía del Código



MANUAL DEL CÓDIGO INTERNACIONAL DE ÉTICA PARA CONTADORES PROFESIONALES

(incluyendo las NORMAS INTERNACIONALES DE INDEPENDENCIA)

TABLA DE CONTENIDOS

	Página
PRÓLOGO	15
PARTE 1 – CUMPLIMIENTO DEL CÓDIGO, PRINCIPIOS FUNDAMENTALES Y MARCO CONCEPTUAL	16
100 El cumplimiento del Código	17
110 Los principios fundamentales	20
111 – Integridad	21
112 – Objetividad	22
113 – Competencia profesional y cuidado debido	22
114 – Confidencialidad	23
115 – Comportamiento profesional	25
120 El Marco Conceptual	27
PARTE 2– CONTADORES PROFESIONALES EN LAS EMPRESAS	39
200 Aplicación del Marco Conceptual – Contadores profesionales en las empresas	39
210 Conflictos de intereses	45
220 Preparación y presentación de la información	48
230 Actuación con la suficiente experiencia	54
240 Intereses financieros, compensaciones e incentivos vinculados a la información financiera y la toma de decisiones	56
250 Incentivos, incluidos los regalos y las atenciones sociales	58
260 Respuesta al incumplimiento de leyes y regulaciones	64
270 Presiones para infringir los principios fundamentales	75
PARTE 3– CONTADORES PROFESIONALES EN LA PRÁCTICA PÚBLICA .	79
300 Aplicación del Marco Conceptual – Contadores profesionales en la Práctica pública	80
310 Conflictos de intereses	88
320 Nombramientos profesionales	95
321 Segundas opiniones	100
330 Tarifas y otros tipos de remuneración	102
340 Incentivos, incluidos los regalos y las atenciones sociales	105
350 Custodia de los activos de los clientes	111
360 Respuesta al incumplimiento de leyes y regulaciones	113
NORMAS INTERNACIONALES DE INDEPENDENCIA ((PARTES 4A Y 4B)	130
PARTE 4A – INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN	130
400 Aplicación del Marco Conceptual a la independencia para los encargos de auditoría y revisión	132
410 Tarifas	148
411 Políticas de compensación y evaluación	153

420 Regalos y atenciones sociales 155
430 Litigios reales o amenazados 156
510 Intereses financieros 157
511 Préstamos y garantías 163
520 Relaciones de negocios 165
521 Relaciones familiares y personales 167
522 Servicio reciente con un cliente de auditoría 171
523 Prestación de servicios como director o ejecutivo de un cliente de auditoría 173
524 Empleo con un cliente de auditoría 175
525 Asignaciones de personal temporal 179
540 Asociación prolongada de personal (incluida la rotación de socios) con un cliente de auditoría 181
600 Prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a un cliente de auditoría 188
601 – Servicios de contabilidad y teneduría de libros 193
602 – Servicios administrativos 197
603 – Servicios de valoración 198
604 – Servicios fiscales 200
605 – Servicios de auditoría interna 206
606 – Servicios de sistemas de tecnología de la información 209
607 – Servicios de apoyo a los litigios 212
608 – Servicios legales 213
609 – Servicios de contratación de personal 215
610 – Servicios de finanzas corporativas 217
800 Informes sobre estados financieros con fines especiales que incluyen una restricción de uso y distribución (Encargos de auditoría y revisión 220

PARTE 4B – INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE ASEGURAMIEN-TO OTROS ENCARGOS DISTINTOS DE LOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN 224
900 Aplicación del Marco Conceptual a la independencia para los encargos de aseguramiento distintos de los de auditoría y revisión 225
905 Tarifas 233
906 Regalos y atenciones sociales 236
907 Litigios reales o amenazados 237
910 Intereses financieros 238
911 Préstamos y garantías 242
920 Relaciones de negocios 250
921 Relaciones familiares y personales 246
922 Servicio reciente con un cliente de aseguramiento 250
923 Prestación de servicios como director o ejecutivo de un cliente de aseguramiento 252
924 Empleo con un cliente de aseguramiento 254
940 Asociación prolongada de personal con un cliente de aseguramiento 257
950 Prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a clientes distin-tos de clientes de encargos de auditoría y revisión 260
990 Informes que incluyen una restricción de uso y distribución (encargos de aseguramiento distintos de los de auditoría y revisión) 265
GLOSARIO, INCLUIDA LA LISTA DE ABREVIATURAS 268
FECHA DE VIGENCIA 287

PRÓLOGO

El IESBA desarrolla y emite, bajo su propia autoridad normativa, el Código Internacional de Ética para los Contadores Profesionales (incluyendo las Normas Internacionales de Independencia) (“el Código”). El Código está destinado a los contadores profesionales de todo el mundo. El IESBA establece el Código para su aplicación internacional siguiendo el procedimiento a seguir.
La Federación Internacional de Contadores (IFAC) establece requerimientos separados para sus organismos miembros con respecto al Código.

PARTE 1 – CUMPLIMIENTO DEL CÓDIGO, PRINCIPIOS FUNDAMENTALES Y MARCO CONCEPTUAL

	Página
Sección 100 El cumplimiento del Código	17
Sección 110 Los Principios fundamentales	20
Subsección 111 – Integridad	21
Subsección 112 – Objetividad	22
Subsección 113 – Competencia profesional y cuidado debido	22
Subsección 114 – Confidencialidad	23
Subsección 115 – Comportamiento profesional	25
Subsección 120 El Marco Conceptual	27

PARTE 1 – CUMPLIMIENTO DEL CÓDIGO, PRINCIPIOS FUNDAMENTALES Y MARCO CONCEPTUAL

SECCIÓN 100

CUMPLIMIENTO DEL CÓDIGO

Introducción

100.1 Una marca distintiva de la profesión de contador es su aceptación de la responsabilidad de actuar en el interés público.

100.2 La confianza en la profesión de contador es una de las razones por las que las empresas, los gobiernos y otras organizaciones involucran a los contadores profesionales en un amplio rango de áreas, incluyendo los informes financieros y corporativos, el aseguramiento y otras actividades profesionales. Los contadores entienden y reconocen que dicha confianza se basa en las habilidades y valores que aportan a las actividades profesionales que realizan, incluyendo:

(a) adhesión a los principios éticos y a las normas profesionales;
(b) uso de la visión empresarial;
(c) aplicación de la experiencia en temas técnicos y de otro tipo; y
(d) ejercicio del juicio profesional.

La aplicación de estas habilidades y valores permite a los contadores proporcionar asesoramiento u otros productos que cumplan con el propósito para el que fueron proporcionados y en los que puedan confiar los usuarios previstos de dichos productos.

100.3 El Código establece normas de alta calidad sobre el comportamiento ético que se espera de los contadores profesionales para que sean adoptadas por las organizaciones profesionales de contabilidad que son miembros de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), o para que sean utilizadas por dichos miembros como base de sus códigos de ética. El Código también puede ser utilizado o adoptado por los responsables de la emisión de normas de ética para los contadores profesionales en sectores o jurisdicciones particulares y por las firmas en el desarrollo de sus políticas de ética e independencia.

100.4 El Código establece cinco principios fundamentales que deben cumplir todos los contadores profesionales. También incluye un Marco Conceptual que establece el

enfoque que debe adoptarse para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de esos principios fundamentales y, en el caso de las auditorías y otros encargos de aseguramiento, las amenazas a la independencia. El Código también aplica los principios fundamentales y el Marco Conceptual a un rango de hechos y circunstancias que los contadores pueden encontrar, ya sea en la empresa o en la práctica pública.

Requerimientos y material de aplicación

100.5 A1 Los requerimientos del Código, designados con la letra "R", imponen obligaciones.

100.5 El material de aplicación A2, designado con la letra "A", proporciona contexto, explicaciones, sugerencias de acciones o temas a considerar, ilustraciones y otras guías relevantes para una correcta comprensión del Código. En particular, el material de aplicación tiene por objeto ayudar a los contadores profesionales a entender cómo aplicar el Marco Conceptual a un conjunto particular de circunstancias y a comprender y cumplir con un requerimiento específico. Aunque dicho material de aplicación no impone por sí mismo un requerimiento, su consideración es necesaria para la correcta aplicación de los requerimientos del Código, incluyendo la aplicación del Marco Conceptual.

R100.6 Los contadores profesionales deberán cumplir con el Código.

100.6 A1 La defensa de los principios fundamentales y el cumplimiento de los requerimientos específicos del Código permiten a los contadores profesionales cumplir con su responsabilidad de actuar en favor del interés público.

100.6 A2 El cumplimiento del Código incluye prestar la debida atención al objetivo y la intención de los requerimientos específicos.

100.6 A3 El cumplimiento de los requerimientos del Código no significa que los contadores profesionales hayan cumplido siempre con su responsabilidad de actuar en favor del interés público. Puede haber circunstancias inusuales o excepcionales en las que los contadores crean que el cumplimiento de uno o varios requerimientos del Código podría no ser de interés público o conducir a un resultado desproporcionado. En esas circunstancias, se anima a los contadores a consultar con un organismo apropiado, como un organismo profesional o regulador

100.6 A4 Al actuar en el interés público, los contadores profesionales consideran no solo las preferencias o requerimientos de un cliente individual o de una organización empleadora, sino también los intereses de otras partes interesadas cuando realizan actividades profesionales.

R100.7 Si existen circunstancias en las que las leyes o las regulaciones impiden a un contador profesional cumplir con ciertas partes del Código, esas leyes y regulaciones prevalecen, y el contador deberá cumplir con todas las demás partes del Código.

100.7 A1 El principio de comportamiento profesional requiere que los contadores profesionales cumplan con las leyes y regulaciones pertinentes. Algunas jurisdicciones pueden tener disposiciones que difieren o vayan más allá de las establecidas en el Código. Los contadores de esas jurisdicciones necesitan conocer esas diferencias y cumplir con las disposiciones más estrictas, a menos que lo prohíban las leyes o las regulaciones.

Infracciones del Código

R100.8 Los párrafos R400.80 a R400.89 y R900.50 a R900.55 abordan la infracción de las Normas Internacionales de Independencia. Los contadores profesionales que identifiquen una infracción de cualquier otra disposición del Código deberán evaluar la importancia de la infracción y su impacto en la capacidad del contador para cumplir con los principios fundamentales. Los contadores también:

(a) adoptarán las medidas que estén disponibles, tan pronto como sea posible, para hacer frente a las consecuencias de la infracción de forma satisfactoria; y

(b) determinarán si se debe informar de la infracción a las partes pertinentes.

100.8 A1 Entre las partes pertinentes a las que se podría informar de dicha infracción se encuentran las personas que pudieran haberse visto afectadas por ella, un organismo profesional o regulador o una autoridad de supervisión.

SECCIÓN 110

LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES

General

110.1 A1 Existen cinco principios fundamentales de ética para los contadores profesionales:

(a) Integridad – ser directo y honesto en todas las relaciones profesionales y comerciales.

(b) Objetividad – ejercer el juicio profesional o empresarial sin verse comprometido por:
(i) sesgos;

(ii) conflicto de intereses; o

(iii) influencia indebida o dependencia indebida de personas, organizaciones, tecnología u otros factores.

(c) Competencia profesional y cuidado debido – para:

(i) alcanzar y mantener los conocimientos y habilidades profesionales al nivel requerido para asegurar que un cliente u organización empleadora reciba un servicio profesional competente, basado en las normas técnicas y profesionales vigentes y en la legislación pertinente; y
(ii) actuar con diligencia y de acuerdo con las normas técnicas y profesionales aplicables.

(d) Confidencialidad – respetar la confidencialidad de la información adquirida como resultado de las relaciones profesionales y empresariales.

(e) Comportamiento profesional - para:

(i) cumplir con las leyes y regulaciones pertinentes;

(ii) comportarse de forma congruente con la responsabilidad de la profesión de actuar en favor del interés público en todas las actividades profesionales y relaciones comerciales; y

(iii) evitar cualquier conducta que el contador profesional sepa o deba saber que puede desacreditar la profesión.

R110.2 Los contadores profesionales deberán cumplir con cada uno de los principios fundamentales.

110.2 A1 Los principios fundamentales de la ética establecen la norma de comportamiento que se espera de un contador profesional. El Marco Conceptual establece el enfoque que se requiere que apliquen los contadores para cumplir con esos principios fundamentales. Las subsecciones 111 a 115 establecen requerimientos y material de aplicación relacionados con cada uno de los principios fundamentales.

110.2 A2 Los contadores profesionales pueden enfrentarse a una situación en la que el cumplimiento de un principio fundamental entre en conflicto con el cumplimiento de otro u otros principios fundamentales. En tal situación, los contadores podrían considerar consultar, de forma anónima si es necesario, con:

- Otras personas de la firma o de la organización empleadora.
- Los encargados de la gobernanza.
- Un organismo profesional.
- Un organismo regulador.
- Un asesor jurídico.

Sin embargo, dicha consulta no exime al contador de la responsabilidad de ejercer su juicio profesional para resolver el conflicto o, si es necesario, y a menos que lo prohíban las leyes o las regulaciones, desvincularse del tema que crea el conflicto.

110.2 A3 Se anima a los contadores profesionales a documentar el fondo de la cuestión, los detalles de las conversaciones, las decisiones tomadas y la justificación de dichas decisiones.

SUBSECCIÓN 111 – INTEGRIDAD

R111.1 Los contadores profesionales deben cumplir con el principio de integridad, que requiere que un contador sea directo y honesto en todas las relaciones profesionales y comerciales.

111.1 A1 La integridad implica el trato fiel, la veracidad y tener la fuerza de carácter para actuar adecuadamente, incluso cuando se enfrenta a presiones para hacer lo contrario o cuando hacerlo podría crear posibles consecuencias adversas personales o de la organización.

111.1 A2 Actuar adecuadamente implica:

(a) Mantenerse firme ante dilemas y situaciones difíciles.

(b) Desafiar a otros como y cuando las circunstancias lo justifiquen, de forma adecuada a las circunstancias.

R111.2 Los contadores profesionales no se asociarán a sabiendas con informes, declaraciones, comunicaciones u otra información cuando el contador crea que la información:

(a) contenga una declaración materialmente falsa o engañosa;

(b) contenga declaraciones o información proporcionada con im-prudencia; u

(c) omita u oculte la información requerida cuando dicha omisión u ocultación pueda inducir a error.

111.2 A1 Si un contador profesional proporciona un informe modificado con respecto a dicho informe, declaración, comunicación u otra información, el contador no infringe el párrafo R111.2.

R111.3 Cuando un contador profesional tenga conocimiento de haber estado asociado con la información descrita en el párrafo R111.2, los contadores deberán tomar medidas para desvincularse de esa información.

SUBSECCIÓN 112 - OBJETIVIDAD

R112.1 Los contadores profesionales deben cumplir con el principio de objetividad, que requiere que un contador ejerza su juicio profesional o empresarial sin verse comprometido por:

(a) sesgo;

(b) conflicto de intereses; o

(c) influencia indebida o dependencia indebida de personas, organizaciones, tecnología u otros factores.

R112.2 R112.2 Los contadores profesionales no emprenderán una actividad profesional si una circunstancia o relación influye indebidamente en el juicio profesional del contador respecto a dicha actividad.

SUBSECCIÓN 113 – COMPETENCIA PROFESIONAL Y CUIDADO DEBIDO

113.1 Los contadores profesionales deberán cumplir con el principio de competencia profesional y cuidado debido, que requiere que un contador:

(a) Alcance y mantenga los conocimientos y habilidades profesio-nales al nivel requerido para asegurar que un cliente u organi-zación empleadora reciba un servicio profesional competente, basado en las normas técnicas y profesionales vigentes y en la legislación pertinente; y

(b) actúe con diligencia y de acuerdo con las normas técnicas y profesionales aplicables.

113.1 A1 Servir a los clientes y a las organizaciones empleadoras con competencia profesional requiere el ejercicio de un buen juicio a la hora de aplicar los conocimientos y las habilidades profesionales al emprender actividades profesionales.

113.1 A2 El mantenimiento de la competencia profesional requiere un conocimiento y una comprensión continuos de los avances técnicos, profesionales, empresariales y tecnológicos pertinentes. El desarrollo profesional continuo permite a los contadores profesionales ampliar y mantener las capacidades para actuar de forma competente en el entorno profesional.

113.1 A3 La diligencia abarca la responsabilidad de actuar de acuerdo con los requerimientos de un encargo, de forma cuidadosa, exhaustiva y oportuna.

R113.2 Al cumplir con el principio de competencia profesional y el debido cuidado, el contador profesional tomará medidas razonables para garantizar que quienes trabajen en calidad de profesionales bajo la autoridad del contador tengan la formación y la supervisión adecuadas.

R113.3 Cuando sea apropiado, los contadores profesionales harán que los clientes, la organización empleadora u otros usuarios de los servicios o actividades

profesionales del contador, sean conscientes de las limitaciones inherentes a los servicios o actividades.

SUBSECCIÓN 114 - CONFIDENCIALIDAD

R114.1 Los contadores profesionales deberán cumplir con el principio de confidencialidad, que requiere que el contador respete la confidencialidad de la información adquirida como resultado de las relaciones profesionales y comerciales. Un contador:

(a) estará atento a la posibilidad de revelar información inadvertidamente, incluso en un entorno social, y en particular a un socio comercial cercano o a un familiar inmediato o cercano;

(b) mantendrá la confidencialidad de la información dentro de la firma o la organización empleadora;

(c) mantendrá la confidencialidad de la información revelada por un posible cliente u organización empleadora;

(d) no revelará la información confidencial adquirida como resultado de las relaciones profesionales y comerciales fuera de la firma o de la organización empleadora sin la debida y específica autorización, a menos que exista el deber o el derecho legal o profesional de revelarla;

(e) no utilizará la información confidencial adquirida como resultado de las relaciones profesionales y empresariales en beneficio personal del contador o en beneficio de un tercero;

(f) no utilizará ni revelará ninguna información confidencial, adquirida o recibida como resultado de una relación profesional o comercial, después de que dicha relación haya finalizado; y

(g) tomará medidas razonables para garantizar que el personal bajo el control del contador, y las personas de las que se obtiene asesoramiento y asistencia, respeten el deber de confidencialidad del contador.

114.1 A1 La confidencialidad sirve al interés público porque facilita el libre flujo de información desde el cliente o la organización empleadora del contador profesional hasta el contador, con la certeza de que la información no será revelada a un tercero. No obstante, a continuación se indican las circunstancias en las que los contadores profesionales están o podrían estar obligados a revelar información confidencial o cuando dicha revelación podría ser apropiada:

(a) la información a revelar es requerida por ley, por ejemplo:

(i) la presentación de documentos u otra aportación de pruebas en el curso de un procedimiento judicial; o

(ii) la revelación a las autoridades públicas competentes de las infracciones de la ley que salgan a la luz;

(b) la revelación de información está permitida por ley y está autorizada por el cliente o la organización empleadora; y

(c) por existir el deber o el derecho profesional de revelar, cuando no está prohibido por ley;

(i) para cumplir con la revisión de calidad de un organismo profesional;

(ii) para responder a una indagación o investigación por parte de un organismo profesional o regulador;

(iii) para proteger los intereses profesionales de un contador profesional en un proceso judicial; o

(iv) para cumplir con las normas técnicas y profesionales, incluidos los requerimientos de ética.

114.1 A2 A la hora de decidir si revelar la información confidencial, los factores a considerar, dependiendo de las circunstancias, incluyen:

- Si los intereses de cualquier parte, incluidos los de terceros cuyos intereses pudieran verse afectados, podrían verse perjudicados si el cliente o la organización empleadora consiente en revelar la información por parte del contador profesional.

- Si toda la información relevante es conocida y corroborada, en la medida de lo posible. Entre los factores que afectan a la decisión de revelar se encuentran:

  - Hechos sin fundamento.
  - Información incompleta.
  - Conclusiones sin fundamento.

- El tipo de comunicación propuesto y a quién va dirigido.

- Si las partes a las que se dirige la comunicación son destinatarios adecuados.

R114.2 Los contadores profesionales seguirán respetando el principio de confidencialidad incluso después de que finalice la relación entre el contador y un cliente o una organización empleadora. Cuando cambie de empleo o adquiera un nuevo cliente, el contador tiene derecho a utilizar la experiencia previa, pero no deberá utilizar ni revelar ninguna información confidencial adquirida o recibida como resultado de una relación profesional o comercial.

SUBSECCIÓN 115 - COMPORTAMIENTO PROFESIONAL

R115.1 Un contador profesional deberá cumplir con el principio de comportamiento profesional, que requiere que un contador:

(a) cumpla con las leyes y regulaciones pertinentes;

(b) se comporte de forma congruente con la responsabilidad de la profesión de actuar en favor del interés público en todas las actividades profesionales y relaciones comerciales; y

(c) evite cualquier conducta que el contador sepa o deba saber que puede desacreditar la profesión.

Un contador profesional no se encargará a sabiendas de ningún negocio, ocupación o actividad que perjudique o pueda perjudicar la integridad, la objetividad o la buena reputación de la profesión y que, como resultado, sea incompatible con los principios fundamentales.

115.1 A1 Las conductas que pueden desacreditar la profesión incluyen aquellas que un tercero razonable e informado podría concluir que afectan negativamente a la buena reputación de la profesión.

R115.2 Al emprender actividades de marketing o promoción, los contadores profesionales no deben desprestigiar la profesión. Un contador profesional será honesto y veraz y no hará:

(a) solicitudes exageradas por los servicios ofrecidos por el conta-dor, o de sus cualificaciones o experiencia; o

(b) referencias despectivas o comparaciones sin fundamento con el trabajo de otros.

115.2 A1 Si un contador profesional tiene dudas sobre si una forma de publicidad o comercialización es apropiada, se le anima a consultar con el organismo profesional correspondiente.

SECCIÓN 120

EL MARCO CONCEPTUAL

Introducción

120.1 Las circunstancias en las que operan los contadores profesionales pueden crear amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales. La Sección 120 establece requerimientos y material de aplicación, incluyendo un Marco Conceptual, para ayudar a los contadores a cumplir con los principios fundamentales y cumplir con su responsabilidad de actuar en el interés público. Dichos requerimientos y material de aplicación se adaptan al amplio rango de hechos y circunstancias, incluyendo las diversas actividades profesionales, intereses y relaciones, que crean amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales. Además, disuaden a los contadores de concluir que una situación está permitida solo porque esa situación no está específicamente prohibida por el Código.

120.2 El Marco Conceptual especifica un enfoque para que los contadores profesionales:

(a) identifiquen las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales;

(b) evalúen las amenazas identificadas; y

(c) aborden las amenazas eliminándolas o reduciéndolas a un nivel aceptable.

Requerimientos y material de aplicación

General

R120.3 El contador profesional aplicará el Marco Conceptual para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales establecidos en la Sección 110.

120.3 A1 Los requerimientos adicionales y el material de aplicación que son relevantes para la aplicación del Marco Conceptual se establecen en:

(a) Parte 2 – Contadores profesionales en la empresa;

(b) Parte 3 – Contadores profesionales en la práctica pública; y

(c) Normas Internacionales de Independencia, de la forma siguiente:

(i) Parte 4A – Independencia para los encargos de auditoría y revisión; y

(ii) Parte 4B – Independencia para los encargos de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría y revisión.

R120.4 Al tratar una cuestión de ética, los contadores profesionales deberán considerar el contexto en el que la cuestión ha surgido o podría surgir. Cuando un individuo que es un contador profesional en la práctica pública está realizando actividades profesionales en virtud de la relación del contador con la firma, ya sea como contratista, empleado o propietario, el individuo deberá cumplir con las disposiciones de la Parte 2 que se aplican a estas circunstancias.

R120.5 Al aplicar el Marco Conceptual, el contador profesional deberá:

(a) (a) Tener una mente inquieta;

(b) (b) Ejercer el juicio profesional; y

(c) (c) Utilizar la prueba del tercero razonable e informado descrita en el párrafo 120.5 A6.

Tener una mente inquieta

120.5 A1 Una mente inquieta es un prerrequisito para obtener una comprensión de los hechos conocidos y las circunstancias necesarias para la correcta aplicación del Marco Conceptual. Tener una mente inquieta implica:

(a) considerar la fuente, la pertinencia y la suficiencia de la información obtenida, teniendo en cuenta la naturaleza, el alcance y los resultados de la actividad profesional que se realiza; y

(b) estar abierto y atento a la necesidad de una mayor investigación u otra acción.

120.5 A2 Al considerar la fuente, la relevancia y la suficiencia de la información obtenida, el contador profesional podría considerar, entre otros temas, si:

- Ha surgido nueva información o se han producido cambios en los hechos y circunstancias.
- La información o su fuente podrían estar influidas por prejuicios o intereses propios.
- Hay motivos para preocuparse de que pueda faltar información potencialmente relevante en los hechos y circunstancias conocidos por el contador.
- Existe una incoherencia entre los hechos y circunstancias conocidos y las expectativas del contador.
- La información proporciona una base razonable para llegar a una conclusión.
- Podría haber otras conclusiones razonables a las que se podría llegar a partir de la información obtenida.

120.5 A3 El párrafo R120.5 requiere que todos los contadores profesionales tengan una mente inquieta cuando identifiquen, evalúen y aborden las amenazas a los principios fundamentales. Este requisito previo para aplicar el Marco Conceptual se aplica a todos los contadores, independientemente de la actividad profesional que realicen. En virtud de las normas de auditoría, revisión y otros aseguramientos, incluidas las emitidas por el IAASB, los contadores también están obligados a ejercer el escepticismo profesional, que incluye una evaluación crítica de las pruebas.

Ejercicio del juicio profesional

120.5 A4 El juicio profesional implica la aplicación de la formación, los conocimientos profesionales, la destreza y la experiencia pertinentes en función de los hechos y las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza y el alcance de las actividades profesionales concretas, así como los intereses y las relaciones implicadas.

120.5 A5 El juicio profesional se requiere cuando el contador profesional aplica el Marco Conceptual para tomar decisiones informadas sobre los cursos de acción disponibles, y para determinar si tales decisiones son apropiadas en las circunstancias. Al hacer esta determinación, el contador podría considerar temas como si:

- Los conocimientos y la experiencia del contador son suficientes para llegar a una conclusión.
- Se necesita consultar con otras personas con conocimientos o experiencia relevantes.
- La propia idea preconcebida o el sesgo del contador podría estar afectando el ejercicio del juicio profesional del contador.

Terceros razonables e informados

120.5 A6 La prueba de la tercera parte razonable e informada es una consideración del contador profesional sobre si las mismas conclusiones serían probablemente alcanzadas por otra parte. Dicha consideración se hace desde la perspectiva de un tercero razonable e informado, que sopesa todos los hechos y circunstancias relevantes que el contador conoce, o que razonablemente se podría esperar que conociera, en el momento en que se hacen las conclusiones. El tercero razonable e informado no necesita ser un contador, sino que debe poseer los conocimientos y la experiencia pertinentes para comprender y evaluar la idoneidad de las conclusiones del contador de manera imparcial.

Identificar las amenazas

R120.6 El contador profesional deberá identificar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.

120.6 A1 La comprensión de los hechos y las circunstancias, incluidas las actividades, los intereses y las relaciones profesionales que puedan comprometer el cumplimiento de los principios fundamentales, es un requisito previo para que el contador profesional identifique las amenazas a dicho cumplimiento. La existencia de ciertas condiciones, políticas y procedimientos establecidos por la profesión, la legislación, la reglamentación, la firma o la organización empleadora que pueden mejorar la actuación ética del contador también podría ayudar a identificar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. El párrafo 120.8 A2 incluye ejemplos generales de estas condiciones, políticas y procedimientos que también son factores relevantes para evaluar el nivel de amenazas.

120.6 A2 Las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales pueden ser creadas por un amplio rango de hechos y circunstancias. No es posible definir todas las situaciones que crean amenazas. Además, la naturaleza de los encargos y las asignaciones de trabajo pueden ser diferentes y, en consecuencia, pueden crearse distintos tipos de amenazas.

120.6 A3 Las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales pertenecen a una o varias de las siguientes categorías:

(a) amenaza del interés propio - la amenaza de que un interés financiero o de otro tipo influya de forma inapropiada en el juicio o el comportamiento de un contador profesional;

(b) amenaza de auto-revisión - la amenaza de que un contador profesional no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio previo realizado, o de una actividad llevada a cabo por el contador o por otra persona dentro de la firma del contador o de la organización que lo emplea, en la que el contador se basará cuando se forme un juicio como parte de la realización de una actividad actual;

(c) amenaza de abogacía- la amenaza de que un contador profesional promueva la posición de un cliente o de una organización empleadora hasta el punto de que la objetividad del contador se vea comprometida;

(d) amenaza de familiaridad - la amenaza de que, debido a una relación larga o estrecha con un cliente, o con una organización empleadora, los

contadores profesionales sean demasiado comprensivos con sus intereses o acepten demasiado su trabajo; y

(e) amenaza de intimidación - la amenaza de que un contador profesional sea disuadido de actuar con objetividad a causa de presiones reales o percibidas, incluidos los intentos de ejercer una influencia indebida sobre el contador.

120.6 A4 Una circunstancia puede crear más de una amenaza, y una amenaza puede afectar al cumplimiento de más de un principio fundamental.

Evaluación de las amenazas

R120.7 Cuando el contador profesional identifique una amenaza para el cumplimiento de los principios fundamentales, deberá evaluar si dicha amenaza se encuentra en un nivel aceptable.

Nivel aceptable

120.7 A1 Un nivel aceptable es aquel en el que un contador profesional que utilice la prueba del tercero razonable e informado concluiría probablemente que el contador cumple con los principios fundamentales.

Factores relevantes para evaluar el nivel de las amenazas

120.8 A1 La consideración de factores tanto cualitativos como cuantitativos es relevante en la evaluación de las amenazas por parte de los contadores profesionales, así como el efecto combinado de múltiples amenazas, en su caso.

120.8 A2 La existencia de las condiciones, políticas y procedimientos descritos en el párrafo 120.6 A1 también podrían ser factores relevantes para evaluar el nivel de amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales. Algunos ejemplos de estas condiciones, políticas y procedimientos son:

- Requerimientos de gobernanza empresarial.
- Requerimientos de educación, formación y experiencia para la profesión.
- Sistemas de denuncia eficaces que permitan a los contadores profesionales y al público en general llamar la atención sobre los comportamientos poco éticos.
- Un deber explícito de informar sobre las infracciones de los requerimientos de ética.
- Procedimientos disciplinarios y de control profesional o reglamentario.

Consideración de nueva información o cambios en los hechos y circunstancias

R120.9 Si el contador profesional tiene conocimiento de nueva información o de cambios en los hechos y circunstancias que puedan afectar a si una amenaza ha sido

eliminada o reducida a un nivel aceptable, el contador deberá reevaluar y tratar esa amenaza en consecuencia.

120.9 A1 Mantenerse alerta durante toda la actividad profesional ayuda a los contadores profesionales a determinar si ha surgido nueva información o se han producido cambios en los hechos y circunstancias que:

(a) afectan al nivel de una amenaza; o

(b) afectan a las conclusiones del contador sobre si las salvaguardas aplicadas siguen siendo adecuadas para hacer frente a las amenazas identificadas.

120.9 A2 Si la nueva información da lugar a la identificación de una nueva amenaza, se requiere que los contadores profesionales la evalúen y, en su caso, la aborden. (Ref: Paras. R120.7 y R120.10).

Cómo abordar las amenazas

R120.10 Si el contador profesional determina que las amenazas identificadas para el cumplimiento de los principios fundamentales no se encuentran en un nivel aceptable, el contador deberá abordar las amenazas eliminándolas o reduciéndolas a un nivel aceptable. El contador deberá hacerlo:

(a) eliminando las circunstancias, incluidos los intereses o las relaciones, que están creando las amenazas;

(b) aplicando salvaguardas, cuando estén disponibles y puedan aplicarse, para reducir las amenazas a un nivel aceptable; o

(c) declinando o finalizando la actividad profesional específica.

Acciones para eliminar las amenazas

120.10 A1 Dependiendo de los hechos y las circunstancias, una amenaza puede abordarse eliminando la circunstancia que la crea. Sin embargo, hay algunas situaciones en las que las amenazas solo pueden abordarse declinando o poniendo fin a la actividad profesional específica. Esto se debe a que las circunstancias que crearon las amenazas no pueden ser eliminadas y las salvaguardas no son capaces de aplicarse para reducir la amenaza a un nivel aceptable.

Salvaguardas

120.10 A2 Las salvaguardas son acciones, individuales o combinadas, que el contador profesional lleva a cabo y que reducen efectivamente las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales a un nivel aceptable.

Consideración de los juicios significativos realizados y de las conclusiones generales alcanzadas

R120.11 El contador profesional deberá formarse una conclusión general sobre si las acciones que toma, o pretende tomar, para abordar las amenazas creadas eliminarán esas amenazas o las reducirán a un nivel aceptable. Al formular la conclusión general, el contador deberá:

(a) revisar los juicios significativos realizados o las conclusiones alcanzadas; y

(b) utilizar la prueba del tercero razonable e informado.

Otras Consideraciones al aplicar el Marco Conceptual

Sesgo

120.12 A1 Los prejuicios conscientes o inconscientes afectan al ejercicio del juicio profesional a la hora de identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.

120.12 A2 Entre los ejemplos de prejuicios potenciales de los que hay que ser consciente cuando se ejerce el juicio profesional se encuentran:

- El sesgo de anclaje, que es una tendencia a utilizar una pieza inicial de información como ancla con respecto a la cual se evalúa inadecuadamente la información posterior.
- El sesgo de la automatización, que es una tendencia a favorecer los resultados generados por los sistemas automatizados, incluso cuando el razonamiento humano o la información contradictoria plantean dudas sobre si dichos resultados son fiables o adecuados para su finalidad.
- El sesgo de disponibilidad, que es una tendencia a dar más importancia a los sucesos o experiencias que vienen inmediatamente a la mente o están fácilmente disponibles que a los que no lo están.
- El sesgo de confirmación, que es una tendencia a dar más peso a la información que corrobora una creencia existente que a la información que contradice o pone en duda esa creencia.
- El pensamiento de grupo, que es la tendencia de un grupo de individuos a desalentar la creatividad y la responsabilidad individuales y, como resultado, a tomar una decisión sin razonamiento crítico ni consideración de alternativas.
- El sesgo de exceso de confianza, que es una tendencia a sobrestimar la propia capacidad para hacer evaluaciones precisas del riesgo u otros juicios o decisiones.
- El sesgo de representación, que es una tendencia a basar una comprensión en un patrón de experiencias, sucesos o creencias que se asume como representativo.
- La percepción selectiva, que es una tendencia a que las expectativas de una persona influyan en la forma en que ésta ve un tema o una persona en particular.

120.12 A3 Las acciones que podrían reducir el efecto del sesgo incluyen:

- Buscar el asesoramiento de expertos para obtener información adicional.

- Consultar con otros para garantizar los retos adecuados como parte del proceso de evaluación.

- Recibir formación relacionada con la identificación del sesgo como parte del desarrollo profesional.

Cultura organizativa

120.13 A1 La aplicación efectiva del Marco Conceptual por parte de un contador profesional se ve reforzada cuando la importancia de los valores éticos que se alinean con los principios fundamentales y otras disposiciones establecidas en el Código se promueve a través de la cultura interna de la organización del contador.

120.13 A2 La promoción de una cultura ética dentro de una organización es más efectiva cuando:

(a) Los líderes y quienes desempeñan funciones directivas promueven la importancia de los valores éticos de la organización y se responsabilizan de demostrarlos;

(b) Existen programas de educación y formación, procesos de gerencia y criterios de evaluación y recompensa del rendimiento adecuados que promueven una cultura ética;

(c) Existen políticas y procedimientos eficaces para alentar y proteger a quienes informan de comportamientos ilegales o poco éticos reales o presuntos, incluidos los denunciantes; y

(d) La organización se adhiere a los valores éticos en sus relaciones con terceros.

120.13 A3 Se espera que los contadores profesionales fomenten y promuevan una cultura basada en la ética en su organización, teniendo en cuenta su posición y su antigüedad.

Consideraciones para auditorías, revisiones y otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados

Cultura de la firma

120.14 A1 La NIGC 1 establece requerimientos y material de aplicación relacionados con la cultura de la firma en el contexto de las responsabilidades de una firma para diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad para las auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados.

Independencia

120. 15 A1 Por la Normas Internacionales de Independencia se requiere que los contadores profesionales en la práctica pública sean independientes cuando realicen auditorías, revisiones u otros encargos de aseguramiento. La independencia está vinculada a los principios fundamentales de objetividad e integridad. Esta comprende:

(a) Independencia mental - el estado mental que permite expresar una conclusión sin verse afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, lo que permite a un individuo actuar con integridad y ejercer la objetividad y el escepticismo profesional.

(b) Independencia en apariencia – la omisión de hechos y circunstancias que sean tan significativos que un tercero razonable e informado pueda concluir que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma o de un miembro del equipo de auditoría o aseguramiento se han visto comprometidos.

120.15 A2 Las Normas Internacionales de Independencia establecen requerimientos y material de aplicación sobre cómo aplicar el Marco Conceptual para mantener la independencia cuando se realizan auditorías, revisiones u otros encargos de aseguramiento. Los contadores profesionales y las firmas están obligados a cumplir estas normas para ser independientes al realizar dichos encargos. El Marco Conceptual para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales se aplica de la misma manera al cumplimiento de los requerimientos de independencia. Las categorías de amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales descritas en el párrafo 120.6 A3 son también las categorías de amenazas al cumplimiento de los requerimientos de independencia.

Escepticismo profesional

120.16 A1 De acuerdo con las normas de auditoría, revisión y otros aseguramientos, incluidas las emitidas por el IAASB, los contadores profesionales en la práctica pública están obligados a ejercer el escepticismo profesional cuando prevean y realicen auditorías, revisiones y otros encargos de aseguramiento. El escepticismo profesional y los principios fundamentales que se describen en la Sección 110 son conceptos interrelacionados.

120.16 A2 En una auditoría de estados financieros, el cumplimiento de los principios fundamentales, individual y colectivamente, apoya el ejercicio del escepticismo profesional, como se muestra en los siguientes ejemplos:

- La integridad requiere que los contadores profesionales sean directos y honestos. Por ejemplo, el contador cumple con el principio de integridad:
  - Siendo directo y honesto a la hora de plantear las preocupaciones sobre una posición adoptada por un cliente.
  - Continuando con las indagaciones sobre la información incongruente y búsqueda de más pruebas de auditoría para abordar las preocupaciones sobre las declaraciones que podrían ser materialmente falsas o engañosas con el fin de tomar decisiones informadas sobre el curso de acción apropiado en las circunstancias.
  - Teniendo la fuerza de carácter para actuar adecuadamente, incluso cuando se enfrenta a presiones para hacer lo contrario o cuando hacerlo podría crear posibles consecuencias adversas personales o de la organización.. Actuar de forma adecuada implica:

    (a) Mantenerse firme ante dilemas y situaciones difíciles.

(b) Desafiar a otros como y cuando las circunstancias lo justifiquen, de forma adecuada a las circunstancias.

Al hacerlo, el contador demuestra la evaluación crítica de las pruebas de auditoría que contribuye al ejercicio del escepticismo profesional.

- La objetividad requiere que los contadores profesionales ejerzan su juicio profesional o empresarial sin verse comprometidos por:

  (a) sesgo;

  (b) conflicto de intereses; o

  (c) influencia indebida o dependencia indebida de personas, organizaciones, tecnología u otros factores.

  Por ejemplo, el contador cumple con el principio de objetividad:

  (a) reconociendo las circunstancias o relaciones, como la familiaridad con el cliente, que puedan comprometer el juicio profesional o empresarial del contador.

  (b) considerando el impacto de tales circunstancias y relaciones en el juicio del contador al evaluar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría relacionada con un tema material para los estados financieros del cliente.

  Al hacerlo, el contador se comporta de manera que contribuye al ejercicio del escepticismo profesional.

- La competencia profesional y el cuidado debido requieren que el contador profesional tenga conocimientos y habilidades profesionales al nivel requerido para garantizar la prestación de un servicio profesional competente, y que actúe con diligencia de acuerdo con las normas, leyes y regulaciones aplicables. Por ejemplo, el contador cumple con el principio de la competencia profesional y el cuidado debido:

  (a) aplicando los conocimientos pertinentes al sector industrial y a las actividades empresariales de un cliente concreto para identificar adecuadamente los riesgos de incorrecciones materiales o con importancia relativa;

  (b) diseñando y realizando procedimientos de auditoría adecuados; y

  (c) aplicando los conocimientos pertinentes a la hora de evaluar de forma crítica si las pruebas de auditoría son suficientes y adecuadas a las circunstancias.

  Al hacerlo, el contador se comporta de manera que contribuye al ejercicio del escepticismo profesional.

PARTE 2- CONTADORES PROFESIONALES EN LAS EMPRESAS

	Página
Sección 200 Aplicación del Marco Conceptual - Contadores profesionales en las empresas	40
Sección 210 Conflictos de intereses	46
Sección 220 Preparación y presentación de la información	49
Sección 230 Actuar con la suficiente experiencia	55
Sección 240 Intereses financieros, compensaciones e incentivos vinculados a la información financiera y la toma de decisiones	57
Sección 250 Incentivos, incluidos los regalos y las atenciones sociales	59
Sección 260 Respuesta al incumplimiento de leyes y regulaciones	66
270 Presiones para infringir los principios fundamentales	78

PARTE 2- CONTADORES PROFESIONALES EN LAS EMPRESAS

SECCIÓN 200

APLICACIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL - CONTADORES PROFESIONALES EN LAS EMPRESAS

Introducción

200.1 Esta parte del Código establece los requerimientos y el material de aplicación para los contadores profesionales en los negocios al aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120. No describe todos los hechos y circunstancias, incluidas las actividades profesionales, los intereses y las relaciones, que podrían encontrar los contadores profesionales en las empresas, que crean o podrían crear amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales. Por lo tanto, el Marco Conceptual requiere que los contadores profesionales en las empresas estén atentos a esos hechos y circunstancias.

200.2 Los inversores, los acreedores, las organizaciones empleadoras y otros sectores de la comunidad empresarial, así como los gobiernos y el público en general, podrían confiar en el trabajo de los contadores profesionales en las empresas. Los contadores profesionales en las empresas pueden ser los únicos o los que se encargan de preparar e informar sobre la información financiera y de otro tipo, en la que pueden confiar tanto sus organizaciones empleadoras como terceros. También pueden ser responsables de proporcionar una gestión financiera eficaz y un asesoramiento competente en una variedad de temas relacionados con la empresa.

200.3 Un contador profesional en la empresa puede ser un empleado, un contratista, un socio, un director (ejecutivo o no ejecutivo), un propietario-gerente o un voluntario de una organización empleadora. La forma jurídica de la relación del contador con la organización empleadora no influye en las responsabilidades éticas que recaen sobre el contador.

200.4 En esta parte, el término "contador profesional" se refiere a:

(a) un contador profesional en la empresa; y

(b) un individuo que es un contador profesional en la práctica pública cuando realiza actividades profesionales en virtud de la relación con la firma del contador, ya sea como contratista, empleado o propietario. En los párrafos R120.4, R300.5 y 300.5 A1 se establece más información sobre cuándo es aplicable la Parte 2 a los contadores profesionales en la práctica pública.

Requerimientos y material de aplicación

General

R200.5 Los contadores profesionales deberán cumplir los principios fundamentales establecidos en la Sección 110 y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.

200.5 A1 Un contador profesional tiene la responsabilidad de promover los objetivos legítimos de la organización que lo emplea. El Código no pretende impedir que los contadores cumplan con esa responsabilidad, sino que aborda las circunstancias

en las que el cumplimiento de los principios fundamentales podría verse comprometido.

200.5 A2 Los contadores profesionales pueden promover la posición de la organización empleadora cuando persigan las metas y los objetivos legítimos de su organización empleadora, siempre que las declaraciones realizadas no sean falsas ni engañosas. Estas acciones no suelen crear una amenaza por toma de partido.

200.5 A3 Cuanto más alto sea el cargo de un contador profesional, mayor será la capacidad y la oportunidad de acceder a la información, y de influir en las políticas, las decisiones tomadas y las acciones emprendidas por otras personas relacionadas con la organización empleadora. En la medida en que puedan hacerlo, teniendo en cuenta su posición y antigüedad en la organización, se espera que los contadores fomenten y promuevan una cultura basada en la ética en la organización, de acuerdo con el párrafo 120.13 A3. Entre los ejemplos de acciones que podrían llevarse a cabo se encuentran la introducción, implementación y supervisión de:

- Programas de educación y formación en materia de ética.
- Procesos de gestión y criterios de evaluación y recompensa del desempeño que promuevan una cultura ética.
- Políticas de ética y de denuncia de irregularidades.
- Políticas y procedimientos diseñados para evitar el incumplimiento de leyes y regulaciones.

Identificación de amenazas

200.6 A1 Las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales pueden ser creadas por un amplio rango de hechos y circunstancias. Las categorías de amenazas se describen en el párrafo 120.6 A3. A continuación se exponen ejemplos de hechos y circunstancias dentro de cada una de esas categorías que podrían crear amenazas para los contadores profesionales al emprender una actividad profesional:

(a) Amenazas de interés propio

- Un contador profesional que tenga un interés financiero en la organización empleadora o que reciba un préstamo o una garantía de ésta.
- Un contador profesional que participa en los acuerdos de compensación de incentivos ofrecidos por la organización empleadora.
- Que un contador profesional tenga acceso a los bienes de la empresa para su uso personal.
- Que a un contador profesional se le ofrezca un regalo o un trato especial por parte de un proveedor de la organización empleadora.

(b) Amenazas de auto-revisión

- Un contador profesional que determina el tratamiento contable adecuado para una combinación de negocios después de realizar el estudio de viabilidad que apoya la decisión de compra.

(c) Amenazas de abogacía

- Un contador profesional que tiene la posibilidad de manipular la información de un prospecto para obtener una financiación favorable.

(d) Amenazas de familiaridad

- Un contador profesional que sea responsables de los informes financieros de la organización empleadora cuando un familiar inmediato o cercano empleado por la organización tome decisiones que afecten a los informes financieros de la organización.
- Un contador profesional que tiene una larga relación con personas que influyen en las decisiones empresariales.

(e) Amenazas de intimidación

- Un contador profesional o un familiar directo o cercano que se enfrenta a la amenaza de despido o sustitución por un desacuerdo sobre:
  - La aplicación de un principio contable
  - La forma en que se debe presentar la información financiera.
- Una persona que intenta influir en el proceso de toma de decisiones de los contadores profesionales, por ejemplo en lo que respecta a la adjudicación de contratos o a la aplicación de un principio contable.

Evaluación de las amenazas

200.7 A1 Las condiciones, políticas y procedimientos descritos en los párrafos 120.6 A1 y 120.8 A2 podrían influir en la evaluación de si una amenaza para el cumplimiento de los principios fundamentales se encuentra en un nivel aceptable.

200.7 A2 La evaluación del nivel de amenaza por parte de los contadores profesionales también se ve afectada por la naturaleza y el alcance de la actividad profesional.

200.7 A3 La evaluación del nivel de una amenaza por parte de los contadores profesionales puede verse afectada por el entorno de trabajo dentro de la organización empleadora y su entorno operativo. Por ejemplo:

- Un liderazgo que destaque la importancia del comportamiento ético y la expectativa de que los empleados actúen de forma ética.
- Políticas y procedimientos para facultar y alentar a los empleados a comunicar las cuestiones de ética que les preocupan a los niveles superiores de la gerencia sin temor a represalias.

- Políticas y procedimientos para implementar y controlar la calidad del rendimiento de los empleados.
- Sistemas de supervisión corporativa u otras estructuras de vigilancia y fuertes controles internos.
- Procedimientos de contratación que enfatizan la importancia de emplear personal competente de alto calibre.
- La comunicación oportuna de las políticas y procedimientos, incluyendo cualquier cambio en los mismos, a todos los empleados, y la formación y educación adecuadas sobre dichas políticas y procedimientos.
- Políticas de ética y código de conducta.

200.7 A4 Los contadores profesionales podrían considerar la posibilidad de obtener asesoramiento jurídico cuando crean que se han producido, o seguirán produciéndose, comportamientos o acciones poco éticas por parte de otros dentro de la organización empleadora.

Cómo abordar las amenazas

200.8 A1 Las secciones 210 a 270 describen ciertas amenazas que podrían surgir en el transcurso del desempeño de las actividades profesionales e incluyen ejemplos de acciones que podrían hacer frente a dichas amenazas.

200.8 A2 En situaciones extremas, si las circunstancias que crearon las amenazas no pueden ser eliminadas y las salvaguardas no están disponibles o no pueden aplicarse para reducir la amenaza a un nivel aceptable, podría ser apropiado que los contadores profesionales renuncien a la organización empleadora.

La comunicación con los encargados de gobernar

R200.9 Cuando se comunique con los encargados de la gobernanza de acuerdo con el Código, un contador profesional determinará las personas apropiadas dentro de la estructura de gobernanza de la organización empleadora con las que deben comunicarse. Si el contador se comunica con un subgrupo de los encargados de la gobernanza, el contador determinará si la comunicación con todos los encargados de la gobernanza es también necesaria para que estén adecuadamente informados.

200.9 A1 Al determinar con quién debe comunicarse, un contador profesional podría considerar:

(a) la naturaleza e importancia de las circunstancias; y

(b) el tema a comunicar.

200.9 A2 Los ejemplos de un subgrupo de los encargados de la gobernanza incluyen un comité de auditoría o un miembro individual de los encargados de la gobernanza.

R200.10 Si un contador profesional se comunica con personas que tienen responsabilidades de gerencia además de responsabilidades de gobierno, el contador debe estar satisfecho de que la comunicación con esas personas informa

adecuadamente a todos aquellos que tienen una función de gobierno con los que el contador se comunicaría de otro modo.

200.10 A1 En algunas circunstancias, todos los encargados de la gobernanza participan en la gestión de la organización empleadora, por ejemplo, una pequeña empresa en la que un solo propietario gestiona la organización y nadie más tiene un papel de gobernanza. En estos casos, si los temas se comunican con las personas con responsabilidades de gerencia, y esas personas también tienen responsabilidades de gobernanza, el contador profesional ha satisfecho el requerimiento de comunicarse con los encargados de la gobernanza.

SECCIÓN 210

CONFLICTOS DE INTERESES

Introducción

210.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

210.2 Un conflicto de intereses crea amenazas para el cumplimiento del principio de objetividad y podría crear amenazas para el cumplimiento de los demás principios fundamentales. Estas amenazas pueden crearse cuando:

(a) Un contador profesional emprende una actividad profesional relacionada con un tema particular para dos o más partes cuyos intereses con respecto a ese tema están en conflicto; o

(b) El interés de un contador profesional con respecto a un tema concreto y los intereses de una parte para la que el contador realiza una actividad profesional relacionada con ese tema están en conflicto.

Una parte puede ser una organización empleadora, un proveedor, un cliente, un prestamista, un accionista u otra parte.

210.3 Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual a los conflictos de intereses.

Requerimientos y material de aplicación

General

R210.4 Los contadores profesionales no permitirán que un conflicto de intereses comprometa el juicio profesional o empresarial.

210.4 A1 Algunos ejemplos de circunstancias que pueden crear un conflicto de intereses son:

- El desempeño de un cargo de gerencia o gobernanza para dos organizaciones empleadoras y adquirir información confidencial de una de ellas que podría ser utilizada por los contadores profesionales en beneficio o desventaja de la otra organización.
- La realización de una actividad profesional para cada una de las dos partes de una sociedad, cuando ambas partes contratan al contador para que les ayude a disolver su sociedad.
- La preparación de información financiera para ciertos miembros de la gerencia de la organización empleadora del contador que buscan emprender una compra por parte de la gerencia.

- La responsabilidad de la selección de un proveedor para la organización empleadora cuando un familiar directo del contador pueda beneficiarse económicamente de la transacción.
- El desempeño de una función de gobernanza en una organización empleadora que está aprobando ciertas inversiones para la empresa cuando una de esas inversiones aumentará el valor de la cartera de inversiones del contador o de un familiar inmediato.

Identificación de conflictos

R210.5 Los contadores profesionales deberán tomar medidas razonables para identificar las circunstancias que puedan crear un conflicto de intereses y, por tanto, una amenaza para el cumplimiento de uno o varios de los principios fundamentales. Dichas medidas incluirán la identificación de:

(a) la naturaleza de los intereses y relaciones relevantes entre las partes implicadas; y

(b) la actividad y su implicación para las partes relevantes.

R210.6 Los contadores profesionales deberán permanecer atentos a los cambios que se produzcan a lo largo del tiempo en la naturaleza de las actividades, los intereses y las relaciones que puedan crear un conflicto de intereses en el desempeño de una actividad profesional.

Amenazas creadas por los conflictos de intereses

210.7 A1 En general, cuanto más directa sea la conexión entre la actividad profesional y el tema sobre el que entran en conflicto los intereses de las partes, más probable es que el nivel de la amenaza no se encuentre en un nivel aceptable.

210.7 A2 Un ejemplo de acción que podría eliminar las amenazas creadas por los conflictos de intereses es retirarse del proceso de toma de decisiones relacionado con el tema que da lugar al conflicto de intereses.

210.7 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a las amenazas creadas por los conflictos de intereses se incluyen:

- La reestructuración o segregación de ciertas responsabilidades y funciones.
- La obtención de una supervisión adecuada, por ejemplo, actuando bajo la supervisión de un director ejecutivo o no ejecutivo.

Información a revelar y consentimiento

General

210.8 A1 Generalmente es necesario:

(a) revelar la naturaleza del conflicto de intereses y la forma en que se abordaron las amenazas creadas a las partes pertinentes, incluidos los niveles apropiados dentro de la organización empleadora afectada por un conflicto; y

(b) obtener el consentimiento de las partes pertinentes para que el contador profesional realice la actividad profesional cuando se apliquen salvaguardas para hacer frente a la amenaza.

210.8 A2 El consentimiento podría estar implícito en la conducta de una de las partes en circunstancias en las que el contador profesional tenga pruebas suficientes para concluir que las partes conocen las circunstancias desde el principio y han aceptado el conflicto de intereses si no plantean una objeción a la existencia del conflicto.

210.8 A3 Si dicha información a revelar o consentimiento no se hace por escrito, se anima al contador profesional a documentar:

(a) la naturaleza de las circunstancias que dan lugar al conflicto de intereses;

(b) las salvaguardas aplicadas para hacer frente a las amenazas, cuando proceda; y

(c) el consentimiento obtenido.

Otras consideraciones

210.9 A1 Al abordar un conflicto de intereses, se recomienda al contador profesional buscar guía dentro de la organización empleadora o de otros, como un organismo profesional, un asesor legal u otro contador. Cuando se hace este revela este tipo de información o se comparte dentro de la organización empleadora y se busca la guía de terceros, se aplica el principio de confidencialidad.

SECCIÓN 220

PREPARACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN

Introducción

220.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

220.2 La preparación o presentación de la información podría crear un interés propio, intimidación u otras amenazas al cumplimiento de uno o más de los principios fundamentales. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

220.3 A1 Los contadores profesionales de todos los niveles de una organización empleadora participan en la preparación o presentación de información tanto dentro como fuera de la organización.

220.3 A2 Las partes interesadas a las que, o para las que, se prepara o presenta dicha información, incluyen:

- La gerencia y los encargados de la gobernanza.
- Los inversores y prestamistas u otros acreedores.
- Los organismos reguladores.

Esta información podría ayudar a las partes interesadas a comprender y evaluar aspectos de la situación de la organización empleadora y a tomar decisiones relativas a la misma. La información puede incluir información financiera y no financiera que podría hacerse pública o utilizarse para fines internos.

Algunos ejemplos son:

- Informes de funcionamiento y rendimiento.
- Análisis de apoyo a la toma de decisiones.
- Presupuestos y previsiones.
- Información proporcionada a los auditores internos y externos.
- Análisis de riesgos.
- Estados financieros con propósito general y especial.
- Declaraciones fiscales.
- Informes presentados ante los organismos reguladores con fines legales y de cumplimiento.

220.3 A3 A los efectos de esta sección, la preparación o presentación de información incluye el registro, el mantenimiento y la aprobación de la información.

R220.4 Al preparar o presentar la información, los contadores profesionales deberán:

(a) preparar o presentar la información de acuerdo con un Marco Conceptual pertinente para la presentación de informes, cuando proceda;

(b) preparar o presentar la información de manera que no se pretenda inducir a error ni influir indebidamente en los resultados contractuales o regulatorios;

(c) ejercer el juicio profesional; y

(i) representar los hechos de forma precisa y completa en todos los aspectos materiales o con importancia relativa;

(ii) describir claramente la verdadera naturaleza de las transacciones o actividades comerciales; y

(iii) clasificar y registrar la información de manera oportuna y adecuada;

(d) no omitir nada con la intención de hacer que la información sea engañosa o de influir en los resultados contractuales o reglamentarios de forma inapropiada;

(e) evitar la influencia o la dependencia indebidas de personas, organizaciones o tecnología; y

(f) ser consciente del riesgo de sesgo.

220.4 A1 Un ejemplo de cómo influir en un resultado contractual o de regulación de forma inapropiada es utilizar una estimación poco realista con la intención de omitir el incumplimiento de un requerimiento contractual, como un pacto de deuda, o de un requerimiento regulatorio, como un requerimiento de capital para una institución financiera.

Uso de la discreción en la preparación o presentación de la información

R220.5 La preparación o presentación de la información puede requerir el ejercicio de la discreción en la realización de juicios profesionales. El contador profesional no ejercerá dicha discreción con la intención de engañar a otros o de influir indebidamente en los resultados contractuales o regulatorios.

220.5 A1 Entre los ejemplos de formas en las que la discrecionalidad podría utilizarse de forma indebida para lograr resultados inapropiados se incluyen:

- La determinación de estimaciones, por ejemplo, la determinación de estimaciones del valor razonable con el fin de tergiversar el resultado del periodo.

- Seleccionar o cambiar una política o método contable entre dos o más alternativas permitidas por el Marco Conceptual de la información financiera

aplicable, por ejemplo, seleccionar una política de contabilización de los contratos a largo plazo para falsear el resultado del periodo.

- Determinar el momento de las transacciones, por ejemplo, programar la venta de un activo cerca del final del año fiscal para engañar.

- Determinar la estructuración de las transacciones, por ejemplo, la estructuración de las operaciones de financiación con el fin de falsear los activos y pasivos o la clasificación de los flujos de efectivo.

- Seleccionar la información a revelar, por ejemplo, omitiendo u ocultando información relativa al riesgo financiero o de operación con el fin de inducir a error.

R220.6 Cuando realice actividades profesionales, especialmente aquellas que no requieran el cumplimiento de un Marco Conceptual de presentación de información relevante, el contador profesional deberá ejercer su juicio profesional para identificar y considerar:

(a) la finalidad para la que se va a utilizar la información;

(b) el contexto en el que se da; y

(c) la audiencia a la que se dirige.

220.6 A1 Por ejemplo, al preparar o presentar informes pro forma, presupuestos o previsiones, la incorporación de las estimaciones, aproximaciones y suposiciones pertinentes, cuando proceda, permitiría a quienes pudieran basarse en esa información formarse sus propios juicios.

220.6 A2 El contador profesional también podría considerar la posibilidad de aclarar la audiencia, el contexto y el propósito de la información que se va a presentar.

Dependencia del trabajo de otros

R220.7 Un contador profesional que tenga la intención de basarse en el trabajo de otras personas, ya sean internas o externas a la organización empleadora, u organizaciones, deberá ejercer su juicio profesional para determinar qué medidas debe tomar, en su caso, para cumplir con las responsabilidades establecidas en el párrafo R220.4.

220.7 A1 Los factores a considerar para determinar si la confianza en otros es razonable incluyen:

- La reputación y la experiencia de la otra persona u organización, así como los recursos disponibles.

- Si la otra persona está sujeta a las normas profesionales y éticas aplicables.

Dicha información puede obtenerse a partir de una asociación anterior con la otra persona u organización o de la consulta a otras personas sobre la misma.

Cómo abordar la información que es o puede ser engañosa

R220.8 Cuando el contador profesional sepa o tenga razones para creer que la información con la que está relacionado es engañosa, el contador deberá tomar las medidas adecuadas para tratar de resolver el tema.

220.8 A1 Las acciones que podrían ser apropiadas incluyen:

- El análisis de las preocupaciones de que la información es engañosa con el superior del contador profesional o el nivel o niveles apropiados de la gerencia dentro de la organización empleadora del contador o los encargados de la gobernanza, y solicitar a esas personas que tomen las medidas apropiadas para resolver el tema. Esta acción puede incluir:
  - Hacer corregir la información.
  - Informar de la información correcta, si la información ya ha sido revelada a los usuarios previstos.
- La consulta de las políticas y los procedimientos de la organización empleadora (por ejemplo, una política de ética o de denuncia de irregularidades) sobre cómo abordar estos temas internamente.

220.8 A2 El contador profesional podría determinar que la organización empleadora no ha tomado las medidas adecuadas. Si el contador sigue teniendo razones para creer que la información es engañosa, las siguientes acciones adicionales podrían ser apropiadas siempre que el contador permanezca atento al principio de confidencialidad:

- Consulta con:
  - Un organismo profesional pertinente.
  - El auditor interno o externo de la organización empleadora.
  - Un asesor jurídico.
- Determinación de si existe algún requerimiento que comunicar a:
  - Terceros, incluidos los usuarios de la información.
  - Autoridades regulatorias y de supervisión.

R220.9 Si después de agotar todas las opciones posibles, el contador profesional determina que no se han tomado las medidas apropiadas y hay razones para creer que la información sigue siendo engañosa, el contador se negará a estar o a seguir asociado a la información.

220.9 A1 En tales circunstancias, puede ser conveniente que los contadores profesionales renuncien a la organización empleadora.

Documentación

220.10 A1 Se anima al contador profesional a documentar:

- Los hechos.
- Los principios contables u otras normas profesionales relevantes implicadas.
- Las comunicaciones y las partes con las que se analizaron los temas.
- Los cursos de acción considerados.
- La forma en que el contador intentó abordar el tema o los temas.

Otras consideraciones

220.11 A1 Cuando las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales relativos a la elaboración o presentación de la información surjan de un interés financiero, incluidas las compensaciones e incentivos vinculados a la información financiera y a la toma de decisiones, se aplicarán los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 240.

220.11 A2 Cuando la información engañosa pueda implicar el incumplimiento de leyes y regulaciones, se aplicarán los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 260.

220.11 A3 Cuando el cumplimiento de los principios fundamentales relativos a la elaboración o presentación de la información se vea amenazado por la presión, se aplicarán los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 270.

SECCIÓN 230

ACTUACIÓN CON LA SUFICIENTE EXPERIENCIA

Introducción

230.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

230.2 Actuar sin la suficiente experiencia crea una amenaza de interés propio para el cumplimiento del principio de competencia profesional y cuidado debido. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

R230.3 Los contadores profesionales no deberán engañar intencionadamente a una organización empleadora en cuanto al nivel de conocimientos o experiencia que poseen.

230.3 A1 El principio de la competencia profesional y de la debida diligencia requiere que los contadores profesionales solo realicen tareas significativas para las que tengan, o puedan obtener, suficiente formación o experiencia.

230.3 A2 Podría crearse una amenaza de interés propio para el cumplimiento del principio de competencia profesional y cuidado debido si un contador profesional tiene:

- Tiempo insuficiente para realizar o completar los deberes pertinentes.
- Información incompleta, restringida o de otro modo inadecuada para realizar las funciones.
- Experiencia, formación y/o educación insuficientes.
- Recursos inadecuados para el desempeño de las funciones.

230.3 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- El grado de colaboración del contador profesional con otras personas.
- La antigüedad relativa del contador en la empresa.
- El nivel de supervisión y revisión aplicado al trabajo.

230.3 A4 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Obtener ayuda o formación de alguien con los conocimientos necesarios.

- Asegurarse de que se dispone del tiempo adecuado para realizar las tareas pertinentes.

R230.4 Si no se puede hacer frente a una amenaza para el cumplimiento del principio de competencia profesional y de la diligencia debida, el contador profesional determinará si renuncia a desempeñar las funciones en cuestión. Si el contador determina que la declinación es apropiada, deberá comunicar las razones.

Otras consideraciones

230.5 A1 Los requerimientos y el material de aplicación de la Sección 270 se aplican cuando un contador profesional es presionado para actuar de una manera que podría llevar a una infracción del principio de competencia profesional y de la debida atención.

SECCIÓN 240

INTERESES FINANCIEROS, COMPENSACIONES E INCENTIVOS VINCULADOS A LA INFORMACIÓN FINANCIERA Y LA TOMA DE DECISIONES

Introducción

240.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

240.2 Tener un interés financiero, o saber de un interés financiero de un miembro de la familia inmediata o cercana podría crear una amenaza de interés propio para el cumplimiento de los principios de objetividad o confidencialidad. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

R240.3 Los contadores profesionales no manipularán la información ni utilizarán la información confidencial en beneficio personal o en el de otros.

240.3 A1 Los contadores profesionales pueden tener intereses financieros o pueden tener conocimiento de intereses financieros de familiares directos o cercanos que, en determinadas circunstancias, pueden crear amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales. Los intereses financieros incluyen los derivados de acuerdos de compensación o incentivos vinculados a la información financiera y a la toma de decisiones.

240.3 A2 Entre los ejemplos de circunstancias que podrían crear una amenaza de interés propio, se incluyen las situaciones en las que el contador profesional o un familiar inmediato o cercano:

- Tiene un motivo y una oportunidad para manipular la información sensible al precio con el fin de obtener beneficios financieros.
- Posee un interés financiero directo o indirecto en la organización empleadora y el valor de ese interés financiero podría verse directamente afectado por las decisiones tomadas por el contador.
- Tiene derecho a una bonificación relacionada con los beneficios y el valor de esa bonificación podría verse directamente afectado por las decisiones tomadas por el contador.
- Posee, directa o indirectamente, derechos de acciones de bonificación diferida u opción es sobre acciones en la organización empleadora, cuyo valor podría verse afectado por las decisiones tomadas por el contador.
- Participa en acuerdos de compensación que proporcionan incentivos para lograr objetivos o apoyar los esfuerzos para maximizar el valor de las acciones de la organización empleadora. Un ejemplo de este tipo de

acuerdo podría ser a través de la participación en planes de incentivos que están vinculados al cumplimiento de ciertas condiciones de rendimiento.

240.3 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- La importancia del interés financiero. Lo que constituye un interés financiero significativo dependerá de las circunstancias personales y de la materialidad o importancia relativa del interés financiero para el individuo.
- Las políticas y procedimientos para que un comité independiente de la gerencia determine el nivel o la forma de la remuneración de los altos cargos.
- De acuerdo con cualquier política interna, revelar a los encargados de la gobernanza de:
  - Todos los intereses pertinentes.
  - Cualquier plan para ejercer derechos o negociar con acciones relevantes.
- Los procedimientos de auditoría interna y externa que son específicos para tratar los asuntos que dan lugar al interés financiero.

240.3 A4 Las amenazas creadas por los acuerdos de compensación o incentivos pueden verse agravadas por la presión explícita o implícita de los superiores o los colegas. Véase la Sección 270, Presiones para infringir los principios fundamentales.

SECTION 250

INCENTIVOS, INCLUIDOS LOS REGALOS Y LAS ATENCIONES SOCIALES

Introducción

250.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

250.2 El ofrecimiento o la aceptación de incentivos podría crear una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación para el cumplimiento de los principios fundamentales, en particular los principios de integridad, objetividad y comportamiento profesional.

250.3 Esta sección establece los requerimientos y el material de aplicación pertinentes para aplicar el Marco Conceptual en relación con el ofrecimiento y la aceptación de incentivos cuando se realizan actividades profesionales que no constituyen un incumplimiento de las leyes y regulaciones. Esta sección también requiere que los contadores profesionales cumplan con las leyes y regulaciones pertinentes cuando ofrezcan o acepten incentivos.

Requerimientos y material de aplicación

General

250.4 A1 Un incentivo es un objeto, una situación o una acción que se utiliza como medio para influir en el comportamiento de otro individuo, pero no necesariamente con la intención de influir indebidamente en su comportamiento. Los incentivos pueden ir desde pequeños actos de cortesía entre colegas de negocios hasta actos que dan lugar al incumplimiento de leyes y regulaciones. Un incentivo puede adoptar muchas formas diferentes, por ejemplo:

- Regalos.
- Atención social.
- Entretenimiento.
- Donaciones políticas o de caridad.
- Apelaciones a la amistad y a la lealtad.
- Empleo u otras oportunidades comerciales.
- Trato preferencial, derechos o privilegios.

Incentivos prohibidos por las leyes y regulaciones

R250.5 En muchas jurisdicciones, existen leyes y regulaciones, como las relacionadas con el soborno y la corrupción, que prohíben ofrecer o aceptar incentivos en determinadas circunstancias. El contador profesional deberá conocer las leyes y regulaciones pertinentes y cumplirlas cuando se encuentre con tales circunstancias.

Incentivos no prohibidos por las leyes y regulaciones

250.6 A1 El ofrecimiento o la aceptación de incentivos que no están prohibidos por las leyes y regulaciones puede, sin embargo, crear amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales.

Incentivos con intención de influir indebidamente en el comportamiento

R250.7 Un contador profesional no ofrecerá, ni animará a otros a ofrecer, ningún incentivo que se haga, o que el contador considere que un tercero razonable e informado podría concluir que se hace, con la intención de influir indebidamente.

R250.8 Un contador profesional no aceptará, ni alentará a otros a aceptar, ningún incentivo que el contador concluya que se hace, o que considere que un tercero razonable e informado probablemente concluiría que se hace, con la intención de influir indebidamente en el comportamiento del receptor o de otro individuo.

250.9 A1 Se considera que un incentivo influye indebidamente en el comportamiento de un individuo si hace que éste actúe de forma poco ética. Esta influencia indebida puede dirigirse tanto al destinatario como a otra persona que tenga alguna relación con él. Los principios fundamentales son un marco de referencia apropiado para que un contador profesional considere lo que constituye un comportamiento poco ético por parte del contador y, si es necesario por analogía, de otros individuos.

250.9 A2 Se produce una infracción del principio fundamental de integridad cuando un contador profesional ofrece o acepta, o anima a otros a ofrecer o aceptar, un Incentivo cuya intención es influir indebidamente en el comportamiento del receptor o de otra persona.

250.9 A3 La determinación de si existe una intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento requiere el ejercicio del juicio profesional. Los factores relevantes a considerar podrían incluir:

- La naturaleza, la frecuencia, el valor y el efecto acumulativo del incentivo.
- El momento en que se ofrece el incentivo en relación con cualquier acción o decisión en la que pueda influir.
- Si el incentivo es una práctica habitual o cultural en las circunstancias, por ejemplo, ofrecer un regalo con motivo de una fiesta religiosa o una boda.
- Si el incentivo es una parte auxiliar de una actividad profesional, por ejemplo, ofrecer o aceptar un almuerzo en relación con una reunión de negocios.
- Si la oferta del incentivo se limita a un destinatario individual o está disponible para un grupo más amplio. El grupo más amplio podría ser interno o externo a la organización empleadora, como otros clientes o proveedores.
- Las funciones y cargos de las personas que ofrecen o se les ofrece el incentivo.

- Si el contador profesional sabe, o tiene razones para creer, que aceptar el incentivo infringiría las políticas y procedimientos de la organización empleadora de la contraparte.
- El grado de transparencia con el que se ofrece el incentivo.
- Si el incentivo fue requerido o solicitado por el receptor.
- El comportamiento previo conocido o la reputación del oferente.

Consideración de otras acciones

250.10 A1 Si el contador profesional tiene conocimiento de un incentivo ofrecido con la intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento, podrían crearse amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales incluso si se cumplen los requerimientos de los párrafos R250.7 y R250.8.

250.10 A2 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir una salvaguarda para hacer frente a tales amenazas se encuentran:

- Informar a la alta gerencia o a los encargados de la gobernanza de la organización empleadora del contador profesional o del oferente sobre la oferta.
- Modificar o finalizar la relación comercial con el oferente.

Incentivos sin intención de influir indebidamente en el comportamiento

250.11 A1 Los requerimientos y el material de aplicación establecidos en el Marco Conceptual se aplican cuando un contador profesional ha llegado a la conclusión de que no hay intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento del destinatario o de otro individuo.

250.11 A2 Si dicho incentivo es trivial e intrascendente, cualquier amenaza creada estará en un nivel aceptable.

250.11 A3 Entre los ejemplos de circunstancias en las que el ofrecimiento o la aceptación de un incentivo de este tipo podría crear amenazas, incluso si el contador profesional ha llegado a la conclusión de que no existe una intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento, se incluyen:

- Amenazas de interés propio
  - Un contador profesional recibe una oferta de empleo a tiempo parcial de un proveedor.
- Amenazas de familiaridad
  - Un contador profesional lleva regularmente a un cliente o proveedor a eventos deportivos.
- Amenazas de intimidación

- Un contador profesional acepta una atención social cuya naturaleza podría percibirse como inapropiada si se revelara públicamente.

250.11 A4 Los factores relevantes para evaluar el nivel de dichas amenazas creadas por el ofrecimiento o la aceptación de dicho incentivo incluyen los mismos factores establecidos en el párrafo 250.9 A3 para determinar la intención.

250.11 A5 Algunos ejemplos de acciones que podrían eliminar las amenazas creadas por el ofrecimiento o la aceptación de dicho incentivo son:

- Rechazar o no ofrecer el incentivo.
- Transferir la responsabilidad de cualquier decisión relacionada con el negocio que implique a la contraparte a otra persona que el contador profesional no tenga razones para creer que estaría, o se percibiría, indebidamente influenciada al tomar la decisión.

250.11 A6 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a las amenazas creadas por el ofrecimiento o la aceptación de un incentivo de este tipo se incluyen:

- Ser transparente con la alta gerencia o los encargados de la gobernanza de la organización empleadora del contador profesional o de la contraparte sobre el ofrecimiento o la aceptación de un incentivo.
- Registrar el incentivo en un registro mantenido por la organización empleadora del contador o de la contraparte.
- Hacer que un revisor apropiado, que no esté involucrado de otro modo en la realización de la actividad profesional, revise cualquier trabajo realizado o decisión tomada por el contador con respecto a la persona u organización de la que el contador aceptó el incentivo.
- Donar el incentivo a la caridad después de recibirlo y revelar adecuadamente la donación, por ejemplo, a los encargados de la gobernanza o al individuo que ofreció el incentivo.
- Reembolsar el costo del incentivo, como la atención social, recibida.
- Devolver, tan pronto como sea posible, el incentivo, como un regalo, después de haberlo aceptado inicialmente.

Miembros de la familia inmediata o cercana

R250.12 Un contador profesional deberá permanecer atento a las posibles amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales por parte del contador, creadas por el ofrecimiento de un incentivo:

(a) por un familiar directo o cercano del contador a una contraparte con la que el contador tiene una relación profesional; o

(b) a un familiar inmediato o cercano del contador por una contraparte con la que el contador tiene una relación profesional.

R250.13 Cuando el contador profesional tenga conocimiento de que se está ofreciendo un incentivo a un familiar inmediato o cercano, o de que éste lo está haciendo, y concluya que existe la intención de influir indebidamente en el comportamiento del contador o de la contraparte, o considere que es probable que un tercero razonable e informado concluya que existe dicha intención, el contador deberá aconsejar al familiar inmediato o cercano que no ofrezca ni acepte el incentivo.

250.13 A1 Los factores establecidos en el párrafo 250.9 A3 son relevantes para determinar si existe una intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento del contador profesional o de la contraparte. Otro factor que es relevante es la naturaleza o cercanía de la relación, entre:

(a) el contador y el familiar directo o cercano;

(b) el familiar directo o cercano y la contraparte; y

(c) el contador y la contraparte.

Por ejemplo, la oferta de empleo, fuera del proceso normal de contratación, al cónyuge del contador por parte de una contraparte con la que el contador está negociando un contrato significativo podría indicar esa intención.

250.13 A2 El material de aplicación del párrafo 250.10 A2 también es pertinente para abordar las amenazas que podrían crearse cuando existe una intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento del contador profesional o de la contraparte, incluso si el familiar inmediato o cercano ha seguido el consejo dado de conformidad con el párrafo R250.13.

Aplicación del Marco Conceptual

250.14 A1 Cuando el contador profesional tenga conocimiento de un incentivo ofrecido en las circunstancias abordadas en el párrafo R250.12, podrían crearse amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales cuando:

(a) el familiar directo o cercano ofrece o acepta el incentivo en contra del consejo del contador según el párrafo R250.13; o

(b) el contador no tiene razones para creer que existe una intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento del contador o de la contraparte.

250.14 A2 El material de aplicación de los párrafos 250.11 A1 a 250.11 A6 es relevante para identificar, evaluar y abordar dichas amenazas. Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de las amenazas en estas circunstancias también incluyen la naturaleza o cercanía de las relaciones establecidas en el párrafo 250.13 A1.

Otras consideraciones

250.15 A1 Si la organización empleadora ofrece a los contadores profesionales un incentivo relacionado con intereses financieros, compensaciones e incentivos vinculados al rendimiento, se aplicarán los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 240.

250.15 A2 Si un contador profesional encuentra o tiene conocimiento de incentivos que puedan dar lugar a un incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las leyes y regulaciones por parte de otras personas que trabajan para la organización empleadora o bajo su dirección, se aplicarán los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 260.

250.15 A3 Si un contador profesional se enfrenta a presiones para ofrecer o aceptar incentivos que puedan crear amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, se aplicarán los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 270.

SECCIÓN 260

RESPUESTA AL INCUMPLIMIENTO DE LEYES Y REGULACIONES

Introducción

260.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

260.2 Se crea una amenaza de interés propio o de intimidación para el cumplimiento de los principios de integridad y comportamiento profesional cuando un contador profesional tiene conocimiento de un incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las leyes y regulaciones.

260.3 Un contador profesional puede encontrar o tener conocimiento de un incumplimiento o de una sospecha de incumplimiento en el transcurso del desarrollo de sus actividades profesionales. Esta sección orienta al contador a la hora de evaluar las implicaciones del tema y los posibles cursos de acción al responder al incumplimiento o a la sospecha de incumplimiento de:

(a) leyes y regulaciones generalmente reconocidas por tener un efecto directo en la determinación de los importes materiales o con importancia relativa y la información a revelar en los estados financieros de la organización empleadora; y

(b) otras leyes y regulaciones que no tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros de la organización empleadora, pero cuyo cumplimiento podría ser fundamental para los aspectos operativos de la actividad de la organización empleadora, para su capacidad de continuar su actividad o para evitar sanciones materiales o con importancia relativa.

Objetivos del contador profesional en relación con el incumplimiento de las leyes y regulaciones

260.4 Una marca distintiva de la profesión de contador es su aceptación de la responsabilidad de actuar en el interés público. Al responder a un incumplimiento o a una sospecha de incumplimiento, los objetivos de los contadores profesionales son:

(a) cumplir con los principios de integridad y comportamiento profesional;

(b) alertar a la gerencia o, en su caso, a los encargados de la gobernanza de la organización empleadora, para tratar de:

(i) permitirles rectificar, remediar o reducir las consecuencias del incumplimiento identificado o sospechado; o

(ii) disuadir el incumplimiento cuando aún no se haya producido; y

(c) adoptar las medidas adicionales que resulten adecuadas para el interés público.

Requerimientos y material de aplicación

General

260.5 A1 El incumplimiento de las leyes y regulaciones ("incumplimiento") comprende los actos de omisión o comisión, intencionales o no, que son contrarios a las leyes o regulaciones vigentes cometidos por las siguientes partes:

(a) la organización empleadora de los contadores profesionales;

(b) los encargados de la gobernanza de la organización empleadora;

(c) la gerencia de la organización empleadora; o

(d) otros individuos que trabajen para o bajo la dirección de la organización empleadora.

260.5 A2 Entre los ejemplos de leyes y regulaciones a las que se refiere esta sección se encuentran las que tratan sobre:

- Fraude, corrupción y soborno.
- Blanqueo de dinero, financiación del terrorismo y recursos del delito.
- Mercados de valores y comercio.
- Banca y otros productos y servicios financieros.
- Protección de datos.
- Obligaciones y pagos de impuestos y pensiones.
- Protección del medio ambiente.
- Salud y seguridad pública.

260.5 A3 El incumplimiento podría dar lugar a multas, litigios u otras consecuencias para la organización empleadora, que podrían afectar materialmente a sus estados financieros. Es importante destacar que este incumplimiento podría tener implicaciones más amplias para el interés público en términos de un daño potencialmente sustancial para los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general. A efectos de esta sección, el incumplimiento que causa un daño sustancial es aquel que da lugar a graves consecuencias adversas para cualquiera de estas partes en términos financieros o no financieros. Algunos ejemplos son la comisión de un fraude que dé lugar a pérdidas financieras significativas para los inversores, y la infracción de las leyes y regulaciones medioambientales que pongan en peligro la salud o la seguridad de los empleados o del público.

R260.6 En algunas jurisdicciones, existen disposiciones legales o regulatorias que rigen la forma en que los contadores profesionales deben abordar el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento. Estas disposiciones legales o regulatorias pueden diferir o ir más allá de las disposiciones de esta sección. Cuando se encuentre con este tipo de incumplimientos o sospechas de incumplimiento, el contador deberá

obtener una comprensión de esas disposiciones legales o regulatorias y cumplirlas, incluyendo:

(a) cualquier requerimiento de informar sobre el tema a una autoridad apropiada; y

(b) cualquier prohibición de alertar a la parte pertinente.

260.6 A1 La prohibición de alertar a la parte pertinente podría surgir, por ejemplo, en virtud de la legislación contra el blanqueo de capitales.

260.7 A1 Esta sección se aplica independientemente de la naturaleza de la organización empleadora, incluyendo si es o no una entidad de interés público.

260.7 A2 Un contador profesional que encuentre o tenga conocimiento de temas claramente intrascendentes no está obligado a cumplir con esta sección. El hecho de que un tema sea claramente intrascendente debe juzgarse con respecto a su naturaleza y a su impacto, financiero o de otro tipo, sobre la organización empleadora, sus partes interesadas y el público en general.

260.7 A3 Esta sección no aborda:

(a) la mala conducta personal no relacionada con las actividades comerciales de la organización empleadora; y

(b) el incumplimiento por parte de otras partes distintas a las especificadas en el párrafo 260.5 A1.

No obstante, los contadores profesionales podrían encontrar útil la guía de esta sección para considerar cómo responder en estas situaciones.

Responsabilidades de la dirección de la organización empleadora y de los encargados de la gobernanza

260.8 A1 La gerencia de la organización empleadora, con la supervisión de los encargados de la gobernanza, es responsable de garantizar que las actividades de la organización empleadora se lleven a cabo de acuerdo con las leyes y regulaciones. La gerencia y los encargados de la gobernanza también son responsables de identificar y abordar cualquier incumplimiento por parte de:

(a) la organización empleadora;

(b) una persona encargada de la gobernanza de la organización empleadora;

(c) un miembro de la gerencia; u

(d) otros individuos que trabajen para o bajo la dirección de la organización empleadora.

Responsabilidades de todos los contadores profesionales

R260.9 Si existen protocolos y procedimientos dentro de la organización que emplea el contador profesional para abordar el incumplimiento o la sospecha de

incumplimiento, el contador deberá considerarlos para determinar cómo responder a dicho incumplimiento.

260.9 A1 Muchas organizaciones empleadoras han establecido protocolos y procedimientos sobre cómo plantear internamente el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento. Estos protocolos y procedimientos incluyen, por ejemplo, una política de ética o un mecanismo interno de denuncia de irregularidades. Dichos protocolos y procedimientos podrían permitir informar de los temas de forma anónima a través de los canales designados.

R260.10 Cuando un contador profesional tenga conocimiento de un tema al que se aplique esta sección, las medidas que tome para cumplir con esta sección se tomarán oportunamente. Para tomar las medidas oportunas, el contador deberá tener en cuenta la naturaleza del tema y el posible daño a los intereses de la organización empleadora, los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general.

Responsabilidades de los contadores profesionales en las empresas

260.11 A1 Los contadores profesionales de alto nivel en las empresas (“contadores profesionales de alto nivel”) son directores, ejecutivos o empleados de alto nivel capaces de ejercer una influencia significativa sobre la adquisición, el despliegue y el control de los recursos humanos, financieros, tecnológicos, físicos e intangibles de la organización empleadora y de tomar decisiones al respecto. Existe una mayor expectativa de que estos individuos tomen cualquier acción que sea apropiada para el interés público para responder al incumplimiento o a la sospecha de incumplimiento que otros contadores profesionales dentro de la organización empleadora. Esto se debe a las funciones, posiciones y esferas de influencia de los contadores profesionales de alto nivel dentro de la organización empleadora.

Obtención de la comprensión del tema

R260.12 Si, en el transcurso del ejercicio de sus actividades profesionales, un contador profesional de alto nivel tiene conocimiento de información relativa a un incumplimiento o una sospecha de incumplimiento, el contador deberá obtener una comprensión del tema. Este entendimiento deberá incluir:

(a) La naturaleza del incumplimiento o de la sospecha de incumplimiento y las circunstancias en las que se ha producido o podría producirse;

(b) La aplicación de las leyes y regulaciones pertinentes a las circunstancias; y

(c) Una evaluación de las posibles consecuencias para la organización empleadora, los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general.

260.12 A1 Se espera que un contador profesional de alto nivel aplique sus conocimientos y experiencia, y ejerza su juicio profesional. Sin embargo, no se espera que el contador tenga un nivel de comprensión de las leyes y regulaciones mayor que el que se requiere para la función del contador dentro de la organización empleadora. El hecho de que un acto constituya un incumplimiento es, en última instancia, un tema que debe determinar un tribunal u otro órgano jurisdiccional apropiado.

260.12 A2 Dependiendo de la naturaleza y la importancia del tema, el contador profesional principal podría hacer que se investigue internamente el tema, o tomar las medidas adecuadas para hacerlo. El contador también puede consultar de forma confidencial con otras personas de la organización empleadora o de un organismo profesional, o con un asesor jurídico.

Cómo abordar el tema

R260.13 Si el contador profesional de alto nivel identifica o sospecha que se ha producido o puede producirse un incumplimiento, deberá, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo R260.9, analizar el tema con el superior inmediato del contador, si lo hubiera. Si el superior inmediato del contador parece estar involucrado en el tema, el contador analizará el tema con el siguiente nivel de autoridad dentro de la organización empleadora.

260.13 A1 El propósito de la conversación es permitir que se tome una decisión sobre cómo abordar el tema.

R260.14 El contador profesional de alto nivel también tomará las medidas adecuadas para:

(a) comunicar el tema a los responsables de la gobernanza;

(b) cumplir con las leyes y regulaciones aplicables, incluyendo las disposiciones legales o regulatorias que rigen el informar sobre el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento a una autoridad apropiada;

(c) rectificar, remediar o reducir las consecuencias del incumplimiento o de la sospecha de incumplimiento;

(d) reducir el riesgo de reaparición; y

(e) tratar de disuadir la comisión del incumplimiento si aún no se ha producido.

260.14 A1 El propósito de comunicar el tema a los encargados de la gobernanza es obtener su conformidad con respecto a las acciones apropiadas para responder al tema y permitirles cumplir con sus responsabilidades.

260.14 A2 Algunas leyes y regulaciones pueden estipular un periodo dentro del cual se deben informar los incumplimientos o las sospechas de incumplimiento a una autoridad apropiada.

R260.15 Además de responder al tema de acuerdo con las disposiciones de esta sección, el contador profesional de alto nivel determinará si se necesita revelar el tema al auditor externo de la organización empleadora, en su caso.

260.15 A1 Dicha información a revelar se produciría en virtud del deber o la obligación legal del contador profesional de alto nivel de proporcionar toda la información necesaria para que el auditor pueda realizar la auditoría.

Determinación de si se necesitan más medidas

R260.16 El contador profesional de alto nivel evaluará la idoneidad de la respuesta de los superiores del contador, si los hay, y de los encargados de la gobernanza.

260.16 A1 Entre los factores pertinentes que deben considerarse al evaluar la idoneidad de la respuesta de los superiores del contador profesional de alto nivel, si los hay, y de los encargados de la gobernanza se incluye si:

- La respuesta es oportuna.
- Se han tomado o autorizado las acciones apropiadas para tratar de rectificar, remediar o reducir las consecuencias del incumplimiento, o para evitarlo si aún no se ha producido.
- Se ha revelado el tema a una autoridad apropiada, en su caso, y, si es así, si la revelación parece adecuada.

R260.17 A la luz de la respuesta de los superiores del contador profesional de alto nivel, si los hay, y de los encargados de la gobernanza, el contador determinará si se necesitan nuevas medidas en aras del interés público.

260.17 A1 La determinación de si se necesitan más medidas, así como la naturaleza y el alcance de las mismas, dependerá de varios factores, entre ellos:

- El Marco Conceptual legal y regulatorio.
- La urgencia de la situación.
- La generalización del tema en toda la organización empleadora.
- Si el contador profesional de alto nivel sigue confiando en la integridad de sus superiores y de los encargados de la gobernanza.
- Si es probable que el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento se repita.
- Si existen pruebas creíbles de un daño sustancial real o potencial para los intereses de la organización empleadora, los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general

260.17 A2 Entre los ejemplos de circunstancias que pueden hacer que el contador profesional de alto nivel deje de confiar en la integridad de sus superiores y de los encargados de la gobernanza, se encuentran las situaciones en las que:

- El contador sospecha o tiene pruebas de su implicación o intención de implicación en cualquier incumplimiento.
- En contra de los requerimientos legales o regulatorios, no han informado o autorizado a informar del tema a una autoridad apropiada dentro de un periodo razonable.

R260.18 El contador profesional de alto nivel ejercerá su juicio profesional para determinar la necesidad, la naturaleza y el alcance de las medidas adicionales. Al tomar esta decisión, el contador deberá tener en cuenta si un tercero razonable e informado podría llegar a la conclusión de que el contador ha actuado adecuadamente en el interés público.

260.18 A1 Otras medidas que el contador profesional de alto nivel podría tomar incluyen:

- Informar a la gerencia de la entidad controladora del tema si la organización empleadora es miembro de un grupo.
- Revelar el tema a una autoridad apropiada incluso cuando no exista ningún requerimiento legal o regulatorio para hacerlo.
- Dimitir de la organización empleadora.

260.18 A2 La dimisión de la organización empleadora no sustituye a la adopción de otras medidas que puedan ser necesarias para alcanzar los objetivos del contador profesional de alto nivel en virtud de esta sección. Sin embargo, en algunas jurisdicciones puede haber limitaciones en cuanto a las acciones posteriores disponibles para el contador. En tales circunstancias, la dimisión podría ser el único curso de acción disponible.

Búsqueda de asesoramiento

260.19 A1 Dado que la evaluación del tema podría implicar análisis y juicios complejos, el contador profesional de alto nivel podría considerar:

- Consultar internamente.
- Obtener asesoramiento jurídico para entender las opciones del contador y las implicaciones profesionales o legales de tomar cualquier curso de acción particular.
- Consultar de forma confidencial a un organismo regulatorio o profesional.

Determinación de revelar el tema a una autoridad apropiada

260.20 A1 Revelar el tema a una autoridad apropiada estaría excluido si hacerlo fuera contrario a la ley o a las regulaciones. En otro caso, el propósito de revelar la información es permitir que una autoridad apropiada haga que se investigue el tema y se tomen medidas en interés público.

260.20 A2 La determinación de si se debe revelar o no depende, en particular, de la naturaleza y el alcance del daño real o potencial que cause o pueda causar el tema a los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general. Por ejemplo, el contador profesional de alto nivel podría determinar que revelar el tema a una autoridad apropiada es un curso de acción apropiado si:

- La organización empleadora se dedica al soborno (por ejemplo, de funcionarios del gobierno local o extranjero con el fin de obtener grandes contratos).
- La organización empleadora está regulada y el tema es tan significativo como para amenazar su licencia de funcionamiento.
- La organización empleadora cotiza en una bolsa de valores y el tema podría dar lugar a consecuencias adversas para el mercado razonable y ordenado de los valores de la organización empleadora o suponer un riesgo sistémico para los mercados financieros.

- La organización empleadora es probable que venda productos perjudiciales para la salud o la seguridad pública.

- La organización empleadora promueve un esquema entre sus clientes para ayudarles a evadir impuestos.

260.20 A3 La determinación de si hay que revelar esa información dependerá también de factores externos como:

- Si existe una autoridad adecuada que pueda recibir la información y hacer que se investigue el tema y se tomen medidas. La autoridad apropiada dependerá de la naturaleza del tema. Por ejemplo, la autoridad apropiada sería un regulador de valores en el caso de un informe financiero fraudulento o una agencia de protección del medio ambiente en el caso de una infracción de las leyes y regulaciones medioambientales.

- Si existe una protección sólida y creíble frente a la responsabilidad civil, penal o profesional, o frente a las represalias, proporcionada por la legislación o las regulaciones, como por ejemplo en el marco de la legislación o las regulaciones sobre la denuncia de irregularidades.

- Si existen amenazas reales o potenciales para la seguridad física del contador profesional de alto nivel o de otras personas.

R260.21 Si el contador profesional de alto nivel determina que revelar el tema a una autoridad adecuada es un curso de acción apropiado en las circunstancias, esa información a revelar está permitida de acuerdo con el párrafo R114.1(d) del Código. Al revelar dicha información, el contador deberá actuar de buena fe y ser cauteloso al hacer declaraciones y afirmaciones.

Infracción inminente

R260.22 En circunstancias excepcionales, el contador profesional de alto nivel podría tener conocimiento de una conducta real o prevista con razones para creer que constituiría una infracción inminente de una ley o regulación que causaría un daño sustancial a los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general. Habiendo considerado en primer lugar si sería apropiado discutir el tema con la gerencia o con los encargados de la gobernanza de la organización empleadora, el contador deberá ejercer su juicio profesional y determinar si debe revelar el tema inmediatamente a una autoridad apropiada para prevenir o reducir las consecuencias de dicha infracción inminente. Si se revela, dicha información a revelar, está permitida de acuerdo con el párrafo R114.1(d) del Código.

Documentación

260.23 A1 En relación con el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento que entra en el ámbito de esta sección, se anima al contador profesional de alto nivel a tener documentados los siguientes temas:

El tema.

- Los resultados de las conversaciones con los superiores del contador, si los hay, y los encargados de la gobernanza y otras partes.

- Cómo han respondido al tema los superiores del contador, si los hay, y los encargados de la gobernanza.
- Los cursos de acción que el contador consideró, los juicios realizados y las decisiones que se tomaron.
- La forma en que el contador está satisfecho de haber cumplido con la responsabilidad establecida en el párrafo R260.17.

Responsabilidades de los contadores profesionales que no son contadores profesionales de alto nivel

R260.24 Si, en el transcurso del ejercicio de sus actividades profesionales, un contador profesional tiene conocimiento de información relativa a un incumplimiento o a una sospecha de incumplimiento, el contador deberá tratar de obtener una aclaración del tema. Esta aclaración incluirá la naturaleza del incumplimiento o de la sospecha de incumplimiento y las circunstancias en las que se ha producido o podría producirse.

260.24 A1 Se espera que un contador profesional aplique sus conocimientos y experiencia, y ejerza su juicio profesional. Sin embargo, no se espera que el contador tenga un nivel de comprensión de las leyes y regulaciones mayor que el que se requiere para la función del contador dentro de la organización empleadora. El hecho de que un acto constituya un incumplimiento es, en última instancia, un tema que debe determinar un tribunal u otro órgano jurisdiccional apropiado.

260.24 A2 Dependiendo de la naturaleza y la importancia del tema, el contador profesional podría consultar de forma confidencial con otras personas de la organización empleadora o de un organismo profesional, o con un asesor jurídico.

R260.25 Si el contador profesional identifica o sospecha que se ha producido o puede producirse un incumplimiento, deberá, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo R260.9, informar a un superior inmediato para que éste pueda adoptar las medidas oportunas. Si el superior inmediato del contador parece estar involucrado en el tema, el contador informará al siguiente nivel de autoridad dentro de la organización empleadora.

R260.26 En circunstancias excepcionales, el contador profesional puede determinar que revelar el tema a una autoridad apropiada es un curso de acción apropiado. Si el contador lo hace de acuerdo con los párrafos 260.20 A2 y A3, revelar esa información está permitida de acuerdo con el párrafo R114.1(d) del Código. Al revelar dicha información, el contador deberá actuar de buena fe y ser cauteloso al hacer declaraciones y afirmaciones.

Documentación

260.27 A1 En relación con el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento que entra en el ámbito de esta sección, se anima al contador profesional a tener documentados los siguientes temas:

- El tema.

- Los resultados de las conversaciones con el superior del contador, la gerencia y, en su caso, los encargados de la gobernanza y otras partes.
- Cómo ha respondido el superior del contador al tema.

- Los cursos de acción que el contador consideró, los juicios realizados y las decisiones que se tomaron.

SECCIÓN 270

PRESIONES PARA INFRINGIR LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES

Introducción

270.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

270.2 La presión ejercida sobre, o por, un contador profesional podría crear una intimidación u otra amenaza para el cumplimiento de uno o más de los principios fundamentales. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

R270.3 Un contador profesional no podrá:

(a) permitir que la presión de otros dé lugar a una infracción de los principios fundamentales; o

(b) ejercer presión sobre otros que el contador sabe, o tiene razones para creer, que daría lugar a que los otros individuos infrinjan los principios fundamentales.

270.3 A1 Un contador profesional puede enfrentarse a presiones que crean amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales, por ejemplo, una amenaza de intimidación, cuando ejerce una actividad profesional La presión puede ser explícita o implícita y puede provenir de:

- Dentro de la organización empleadora, por ejemplo, de un colega o superior.
- Una persona u organización externa, como un proveedor, un cliente o un prestamista.
- Objetivos y expectativas internas o externas.

270.3 A2 Entre los ejemplos de presiones que pueden dar lugar a amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales se encuentran:

- Presiones relacionadas con conflictos de intereses:
  - Presiones de un miembro de la familia que se presenta como proveedor a la organización empleadora de los contadores profesionales para que seleccione al miembro de la familia frente a otro posible proveedor.

  Véase también la Sección 210, Conflictos de intereses.
- Presiones para influir en la preparación o presentación de la información:

- La presión para informar de resultados financieros engañosos para satisfacer las expectativas de los inversores, analistas o prestamistas.

- La presión de los cargos electos sobre los contadores del sector público para que tergiversen los programas o proyectos ante los votantes.

- La presión de los colegas para que se falseen los ingresos, los gastos o las tasas de rendimiento para sesgar la toma de decisiones sobre los proyectos de capital y las adquisiciones.

- Presiones de los superiores para que aprueben o tramiten gastos que no son legítimos de la empresa.

- Presiones para suprimir los informes de auditoría interna que contengan conclusiones adversas.

Véase también la Sección 220, Preparación y presentación de la información.

- Presiones para actuar sin la suficiente experiencia o el debido cuidado:

  - Presiones de los superiores para reducir indebidamente la extensión del trabajo realizado.

  - Presiones de los superiores para realizar una tarea sin las suficientes habilidades o formación o en plazos poco realistas.

  Véase también la Sección 230, Actuación con la suficiente experiencia.

- Presiones relacionadas con los intereses financieros:

  - La presión de los superiores, de los colegas o de otras personas, por ejemplo, de aquellos que podrían beneficiarse de la participación en acuerdos de compensación o incentivos para manipular los indicadores de rendimiento.

  Véase también la Sección 240, Intereses financieros, compensaciones e incentivos vinculados a la información financiera y a la toma de decisiones.

- Presiones relacionadas con los incentivos:

  - La presión ejercida por otras personas, ya sean internas o externas a la organización empleadora, para ofrecer incentivos que influyan de forma inapropiada en el juicio o en el proceso de toma de decisiones de una persona u organización.

  - La presión de los colegas para que acepten un soborno u otro incentivo, por ejemplo para que acepten regalos o invitaciones inapropiadas de posibles proveedores en un proceso de licitación.

  Véase también la Sección 250, Incentivos, incluidos los regalos y la atención social.

- Presiones relacionadas con el incumplimiento de las leyes y regulaciones:
  - Presión para estructurar una transacción para evadir impuestos. Véase también la Sección 260, Responder al incumplimiento de las leyes y regulaciones.

270.3 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenaza creado por la presión incluyen:

- La intención del individuo que ejerce la presión y la naturaleza y el alcance de ésta.
- La aplicación de las leyes, regulaciones y normas profesionales a las circunstancias.
- La cultura y el liderazgo de la organización empleadora, incluyendo el grado en que reflejan o enfatizan la importancia del comportamiento ético y la expectativa de que los empleados actúen éticamente. Por ejemplo, una cultura empresarial que tolera un comportamiento poco ético podría aumentar la probabilidad de que la presión diera lugar a una amenaza para el cumplimiento de los principios fundamentales.
- Políticas y procedimientos, si los hay, que la organización empleadora haya establecido, como políticas de ética o de recursos humanos que aborden la presión.

270.3 A4 Analizar las circunstancias que crean la presión y consultar con otros sobre esas circunstancias podría ayudar al contador profesional a evaluar el nivel de la amenaza. Dicha conversación y consulta, que requiere estar atento al principio de confidencialidad, podría incluir:

- Analizar el tema con la persona que ejerce la presión para tratar de resolverlo.
- Analizar el tema con el superior del contador, si éste no es la persona que ejerce la presión.
- Elevar el tema dentro de la organización empleadora, incluyendo, cuando sea apropiado, la explicación de cualquier riesgo consecuente para la organización, por ejemplo con:
  - Niveles superiores de gerencia.
  - Auditores internos o externos.
  - Encargados de la gobernanza.
- Revelar el tema de acuerdo con las políticas de la organización empleadora, incluidas las políticas de ética y de denuncia de irregularidades, utilizando cualquier mecanismo establecido, como una línea telefónica confidencial de ética.
- Consulta con:

- un colega, un superior, el personal de recursos humanos u otro contador profesional;
- organismos profesionales o regulatorios pertinentes o asociaciones del sector industrial; o
- un asesor jurídico.

270.3 A5 Un ejemplo de una acción que podría eliminar las amenazas creadas por la presión es la solicitud del contador profesional de una reestructuración o segregación de ciertas responsabilidades y funciones para que el contador ya no esté relacionado con la persona o entidad que ejerce la presión.

Documentación

270.4 A1 Se anima al contador profesional a documentar:

- Los hechos.
- Las comunicaciones y las partes con las que se analizaron estos temas.
- Los cursos de acción considerados.
- Cómo se abordó el tema.

PARTE 3- CONTADORES PROFESIONALES EN LA PRÁCTICA PÚBLICA

	Página
Sección 300 Aplicación del Marco Conceptual - Contadores profesionales en práctica pública	80
Sección 310 Conflictos de intereses	88
Sección 320 Nombramientos profesionales	95
Sección 321 Segundas opiniones	100
Sección 330 Tarifas y otros tipos de remuneración	102
Sección 340 Incentivos, incluidos los regalos y las atenciones sociales	105
Sección 350 Custodia de los activos de los clientes	111
Sección 360 Respuesta al incumplimiento de leyes y regulaciones	113

PARTE 3- CONTADORES PROFESIONALES EN LA PRÁCTICA PÚBLICA

SECCIÓN 300

APLICACIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL - CONTADORES PROFESIONALES EN LA PRÁCTICA PÚBLICA

Introducción

300.1 Esta parte del Código establece los requerimientos y el material de aplicación para los contadores profesionales en lla práctica pública al aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120. No describe todos los hechos y circunstancias, incluidas las actividades profesionales, los intereses y las relaciones, que podrían encontrar los contadores profesionales en la práctica pública, que crean o podrían crear amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales. Por lo tanto, el Marco Conceptual requiere que los contadores profesionales en la práctica pública estén atentos a esos hechos y circunstancias.

300.2 Los requerimientos y el material de aplicación que se aplican a los contadores profesionales en la práctica pública se establecen en:

- Parte 3 – Contadores profesionales en la práctica pública, Secciones 300 a 399, que se aplica a todos los contadores profesionales en la práctica pública, tanto si prestan servicios de aseguramiento como si no.
- Normas Internacionales de Independiencia de la manera siguiente:
  - Parte 4A – Independencia para los encargos de auditoría y revisión, secciones 400 a 899, que se aplica a los contadores profesionales en la práctica pública cuando realizan encargos de auditoría y revisión.
  - Parte 4B – Independencia para los encargos de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría y revisión, secciones 900 a 999, que se aplica a los contadores profesionales en la práctica pública cuando realizan encargos de auditoría y revisión.

300.3 En esta parte, el término "contador profesional" se refiere a los contadores profesionales individuales en la práctica pública y a sus firmas.

Requerimientos y material de aplicación

General

R300.4 Los contadores profesionales deberán cumplir los principios fundamentales establecidos en la Sección 110 y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.

R300.5 Al tratar una cuestión de ética, los contadores profesionales deberán considerar el contexto en el que la cuestión ha surgido o podría surgir. Cuando un individuo que es un contador profesional en la práctica pública está realizando actividades profesionales en virtud de la relación del contador con la firma, ya sea como contratista, empleado o propietario, el individuo deberá cumplir con las disposiciones de la Parte 2 que se aplican a estas circunstancias.

300.5 A1 Entre los ejemplos de situaciones en las que las disposiciones de la Parte 2 se aplican a un contador profesional en la práctica pública se incluyen:

- Enfrentarse a un conflicto de intereses al ser responsable de la selección de un proveedor para la firma cuando un familiar directo del contador podría beneficiarse económicamente del contrato. Los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 210 se aplican en estas circunstancias.

- Preparar o presentar información financiera para el cliente o la firma del contador. Los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 220 se aplican en estas circunstancias.

- Que se le ofrezca un incentivo, como que un proveedor de la firma le ofrezca regularmente entradas de cortesía para asistir a eventos deportivos. Los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 250 se aplican en estas circunstancias.

- Enfrentarse a la presión de un socio del encargo para informar de forma inexacta sobre las horas facturables de un encargo del cliente. Los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 270 se aplican en estas circunstancias.

Identificación de amenazas

300.6 A1 Las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales pueden ser creadas por un amplio rango de hechos y circunstancias. Las categorías de amenazas se describen en el párrafo 120.6 A3. A continuación se exponen ejemplos de hechos y circunstancias dentro de cada una de esas categorías de amenazas que podrían crear amenazas para los contadores profesionales al emprender un servicio profesional:

(a) Amenazas de interés propio

- Un contador profesional que tiene un interés financiero directo en un cliente.

- Un contador profesional que presupuesta una tarifa baja para obtener un nuevo encargo y la tarifa es tan baja que podría ser difícil realizar el servicio profesional de acuerdo con las normas técnicas y profesionales aplicables por ese precio.

- Un contador profesional que tiene una estrecha relación comercial con un cliente.

- Un contador profesional que tiene acceso a información confidencial que podría ser utilizada para beneficio personal.

- Un contador profesional que descubre un error significativo al evaluar los resultados de un servicio profesional anterior realizado por un miembro de la firma del contador.

(b) Amenazas de auto-revisión

- Un contador profesional que emite un informe de aseguramiento sobre la eficacia del funcionamiento de los sistemas financieros tras la implementación de los mismos.

- Un contador profesional que haya preparado los datos originales utilizados para generar los registros que son el tema del encargo de aseguramiento.

(c) Amenazas de abogacía

- Un contador profesional que promueve los intereses de un cliente o sus acciones.

- Un contador profesional que actúa como abogado en nombre de un cliente en litigios o disputas con terceros.

- Un contador profesional que ejerce presión a favor de la legislación en nombre de un cliente.

(d) Amenazas de familiaridad

- Un contador profesional que tenga un familiar cercano o inmediato que sea director o ejecutivo del cliente.

- Un director o ejecutivo del cliente, o un empleado en posición de ejercer una influencia significativa sobre el tema del encargo, que haya actuado recientemente como socio del mismo.

- Un miembro del equipo de auditoría que tenga una larga relación con el cliente de auditoría.

(e) Amenazas de intimidación

- Un contador profesional que es amenazado con ser despedido de un compromiso con un cliente o de la firma debido a un desacuerdo sobre un tema profesional.

- Un contador profesional que se siente presionado para estar de acuerdo con el juicio de un cliente porque éste tiene más experiencia en el tema en cuestión.

- Un contador profesional es informado de que una promoción prevista no se producirá a menos que esté de acuerdo con un tratamiento contable inadecuado.

- Un contador profesional ha aceptado un regalo significativo de un cliente y que se le amenaza con hacer pública la aceptación de este regalo.

Evaluación de las amenazas

300.7 A1 Las condiciones, políticas y procedimientos descritos en los párrafos 120.6 A1 y 120.8 A2 podrían influir en la evaluación de si una amenaza para el cumplimiento

de los principios fundamentales se encuentra en un nivel aceptable. Estas condiciones, políticas y procedimientos podrían referirse a:

(a) el cliente y su entorno operativo; y

(b) la firma y su entorno operativo.

300.7 A2 La evaluación del nivel de amenaza por parte de los contadores profesionales también se ve afectada por la naturaleza y el alcance del servicio profesional.

El cliente y su entorno operativo

300.7 A3 La evaluación del nivel de una amenaza por parte de los contadores profesionales puede verse afectada por el hecho de que el cliente sea:

(a) un cliente de auditoría y si el cliente de auditoría es una entidad de interés público;

(b) un cliente de aseguramiento que no es un cliente de auditoría; o

(c) un cliente que no es de aseguramiento.

Por ejemplo, la prestación de un servicio de no aseguramiento a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público podría dar lugar a un mayor nivel de amenaza para el cumplimiento del principio de objetividad con respecto a la auditoría.

300.7 A4 La estructura de gobernanza corporativa, incluida lel liderazgo de un cliente, podría promover el cumplimiento de los principios fundamentales. En consecuencia, la evaluación de un contador profesional sobre el nivel de una amenaza también podría verse afectada por el entorno operativo de un cliente. Por ejemplo:

- El cliente requiere que personas apropiadas distintas de la gerencia ratifiquen o aprueben el nombramiento de una firma para realizar un encargo.
- El cliente tiene empleados competentes con experiencia y antigüedad para tomar decisiones de gestión.
- El cliente ha implementado procedimientos internos que facilitan la elección objetiva en la licitación de los encargos no relacionados con el aseguramiento.
- El cliente tiene una estructura de gobernanza corporativa que proporciona una supervisión y comunicación adecuadas en relación con los servicios de la firma.

La firma y su entorno operativo

300.7 A5 La evaluación del nivel de una amenaza por parte de los contadores profesionales puede verse afectada por el entorno de trabajo dentro de la firma del contador y su entorno operativo. Por ejemplo:

- Un liderazgo de la firma que promueva el cumplimiento de los principios fundamentales y establezca la expectativa de que los miembros del equipo de aseguramiento actúen en interés del público.

- Políticas o procedimientos para establecer y controlar el cumplimiento de los principios fundamentales por parte de todo el personal.

- Políticas y procedimientos de compensación, evaluación del desempeño y disciplinarios que promuevan el cumplimiento de los principios fundamentales.

- La gestión de la dependencia de los ingresos de actividades ordinarias recibidos de un solo cliente.

- El socio del encargo que tiene autoridad dentro de la firma para las decisiones relativas al cumplimiento de los principios fundamentales, incluidas las decisiones sobre la aceptación o prestación de servicios a un cliente.

- Requerimientos de educación, formación y experiencia.

- Procesos para facilitar y abordar las preocupaciones o quejas internas y externas.

Consideración de nueva información o cambios en los hechos y circunstancias

300.7 A6 La nueva información o los cambios en los hechos y circunstancias podrían:

(a) impactar en el nivel de una amenaza; o

(b) afectar a las conclusiones de los contadores profesionales sobre si las salvaguardas aplicadas siguen haciendo frente a las amenazas identificadas según lo previsto.

En estas situaciones, las acciones que ya se implementaron como salvaguardas podrían dejar de ser eficaces para hacer frente a las amenazas. En consecuencia, la aplicación del Marco Conceptual requiere que los contadores profesionales reevalúen y aborden las amenazas en consecuencia. (Ref: Paras. R120.9 y R120.10).

300.7 A7 Entre los ejemplos de nueva información o cambios en los hechos y circunstancias que podrían afectar al nivel de una amenaza se incluyen:

- Cuando se amplía el alcance de un servicio profesional.

- Cuando el cliente se convierte en una entidad cotizada o adquiere otra unidad de negocio.

- Cuando la firma se fusiona con otra firma.

- Cuando el contador profesional es contratado conjuntamente por dos clientes y surge una disputa entre ambos.

- Cuando se produce un cambio en las relaciones personales o familiares inmediatas del contador profesional.

Cómo abordar las amenazas

300.8 A1 Los párrafos R120.10 a 120.10 A2 establecen los requerimientos y el material de aplicación para abordar las amenazas que no tienen un nivel aceptable.

Ejemplos de salvaguardas

300.8 A2 Las salvaguardas varían en función de los hechos y las circunstancias. Entre los ejemplos de acciones que, en determinadas circunstancias, podrían ser salvaguardas para hacer frente a las amenazas, se incluyen:

- Asignar tiempo adicional y personal cualificado a las tareas requeridas cuando se ha aceptado un encargo podría hacer frente a una amenaza de interés propio.

- Hacer que un revisor apropiado que no fuera miembro del equipo revise el trabajo realizado o asesore según sea necesario podría hacer frente a una amenaza de auto-revisión.

- Usar diferentes socios y equipos de encargo con líneas de información separadas para la prestación de servicios que no sean de aseguramiento a un cliente de aseguramiento podría abordar las amenazas de auto-revisión, abogacía o familiaridad.

- Involucrar a otra firma para que realice o vuelva a realizar parte del encargo podría hacer frente a las amenazas de interés propio, de revisión propia, de abogacía, de familiaridad o de intimidación.

- Revelar a los clientes cualquier tarifa de referencia o acuerdos de comisión recibidos por recomendar servicios o productos podría hacer frente a una amenaza de interés propio.

- Separar los equipos cuando se traten temas de carácter confidencial podría hacer frente a una amenaza de interés propio.

300.8 A3 Las secciones restantes de la Parte 3 y de las Normas Internacionales de Independencia describen ciertas amenazas que pueden surgir en el curso de la prestación de servicios profesionales e incluyen ejemplos de acciones que pueden hacer frente a las amenazas.

Revisor apropiado

300.8 A4 Un revisor apropiado es un profesional con los conocimientos, las habilidades, la experiencia y la autoridad necesarios para revisar, de manera objetiva, el trabajo pertinente realizado o el servicio prestado. Esta persona puede ser un contador profesional.

La comunicación con los encargados de gobernar

R300.9 Cuando se comunique con los encargados de la gobernanza de acuerdo con el Código, un contador profesional determinará las personas apropiadas dentro de la

estructura de gobernanza de la entidad con las que deben comunicarse. Si el contador se comunica con un subgrupo de los encargados de la gobernanza, el contador determinará si la comunicación con todos los encargados de la gobernanza es también necesaria para que estén adecuadamente informados.

300.9 A1 Al determinar con quién debe comunicarse, un contador profesional podría considerar:

(a) la naturaleza e importancia de las circunstancias; y

(b) el tema a comunicar.

300.9 A2 Los ejemplos de un subgrupo de los encargados de la gobernanza incluyen un comité de auditoría o un miembro individual de los encargados de la gobernanza.

R300.10 Si un contador profesional se comunica con personas que tienen responsabilidades de gerencia además de responsabilidades de gobierno, el contador debe estar satisfecho de que la comunicación con esas personas informa adecuadamente a todos aquellos que tienen una función de gobierno con los que el contador se comunicaría de otro modo.

300.10 A1 En algunas circunstancias, todos los encargados de la gobernanza participan en la gestión de la entidad, por ejemplo, una pequeña empresa en la que un solo propietario gestiona la entidad y nadie más tiene un papel de gobernanza. En estos casos, si los temas se comunican con las personas con responsabilidades de gerencia, y esas personas también tienen responsabilidades de gobernanza, el contador profesional ha satisfecho el requerimiento de comunicarse con los encargados de la gobernanza.

SECCIÓN 310

CONFLICTOS DE INTERESES

Introducción

310.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

310.2 Un conflicto de intereses crea amenazas para el cumplimiento del principio de objetividad y podría crear amenazas para el cumplimiento de los demás principios fundamentales. Estas amenazas pueden crearse cuando:

(a) un contador profesional proporciona un servicio profesional relacionada con un tema particular para dos o más clientes cuyos intereses con respecto a ese tema están en conflicto; o

(b) los intereses de un contador profesional con respecto a un tema concreto y los intereses de un cliente para la que el contador realiza un servicio profesional relacionado con ese tema están en conflicto.

310.3 Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual a los conflictos de intereses. Cuando un contador profesional presta un servicio de auditoría, revisión u otro servicio de aseguramiento, también se requiere independencia de acuerdo con las Normas Internacionales de Independencia.

Requerimientos y material de aplicación

General

R310.4 Los contadores profesionales no permitirán que un conflicto de intereses comprometa el juicio profesional o empresarial.

310.4 A1 Algunos ejemplos de circunstancias que pueden crear un conflicto de intereses son:

- Prestar un servicio de asesoramiento sobre transacciones a un cliente que pretende hacerse con un cliente de auditoría, cuando la firma haya obtenido información confidencial durante el curso de la auditoría que pueda ser relevante para la transacción.
- Proporcionar asesoramiento a dos clientes al mismo tiempo cuando los clientes compiten para adquirir la misma empresa y el asesoramiento podría ser relevante para las posiciones competitivas de las partes.
- Prestar servicios a un vendedor y a un comprador en relación con la misma transacción.
- Preparar valoraciones de activos para dos partes que se encuentran en una posición adversa con respecto a los activos.

- Representar a dos clientes en el mismo tema que se encuentran en una disputa legal entre ellos, como durante el proceso de divorcio, o la disolución de una sociedad.
- Proporcionar, en relación con un acuerdo de licencia, un informe de aseguramiento para un licenciante sobre los cánones adeudados al tiempo que se asesora al licenciatario sobre las cantidades por pagar.

- Aconsejar a un cliente que invierta en un negocio en el que, por ejemplo, el cónyuge del contador profesional tenga un interés financiero.

- Proporcionar asesoramiento estratégico a un cliente sobre su posición competitiva mientras tiene una empresa conjunta o un interés similar con un competidor importante del cliente.

- Asesorar a un cliente en la adquisición de un negocio que la firma también está interesada en adquirir.

- Asesorar a un cliente sobre la compra de un producto o servicio mientras tiene un acuerdo de regalías o comisiones con un vendedor potencial de ese producto o servicio.

Identificación de conflictos

General

R310.5 Antes de aceptar una nueva relación con el cliente, un encargo o una relación comercial, un contador profesional deberá tomar medidas razonables para identificar las circunstancias que puedan crear un conflicto de intereses y, por lo tanto, una amenaza para el cumplimiento de uno o más de los principios fundamentales. Dichas medidas incluirán la identificación de:

(a) la naturaleza de los intereses y relaciones relevantes entre las partes implicadas; y

(b) el servicio y su implicación para las partes relevantes.

310.5 A1 Un proceso eficaz de identificación de conflictos ayuda a los contadores profesionales a tomar medidas razonables para identificar los intereses y las relaciones que puedan crear un conflicto de intereses real o potencial, tanto antes de determinar si se acepta un encargo como a lo largo del mismo. Este proceso incluye considerar temas identificados por partes externas, por ejemplo, clientes o clientes potenciales. Cuanto antes se identifique un conflicto de intereses real o potencial, mayor será la probabilidad de que el contador pueda hacer frente a las amenazas creadas por el conflicto de intereses.

310.5 A2 Un proceso eficaz para identificar conflictos de intereses reales o potenciales tendrá en cuenta factores como:

- La naturaleza de los servicios profesionales prestados.

- El tamaño de la firma.

- El tamaño y la naturaleza de la base de clientes.

- La estructura de la firma, por ejemplo, el número y la ubicación geográfica de las oficinas.

310.5 A3 Se establece más información sobre la aceptación del cliente en la Sección 320, Nombramientos profesionales.

Cambios en las circunstancias

R310.6 Los contadores profesionales deberán permanecer atentos a los cambios que se produzcan a lo largo del tiempo en la naturaleza de los servicios, los intereses y las relaciones que puedan crear un conflicto de intereses en el desempeño de un encargo

310.6 A1 La naturaleza de los servicios, los intereses y las relaciones pueden cambiar durante el encargo. Esto es especialmente cierto cuando se le pide a un contador profesional que realice un encargo en una situación que podría llegar a ser conflictiva, aunque las partes que contratan al contador inicialmente no estén involucradas en una disputa.

Firmas de la red

R310.7 Si la firma es miembro de una red, los contadores profesionales deberán considerar los conflictos de intereses que el contador tenga razones para creer que podrían existir o surgir debido a los intereses y relaciones de una firma de la red.

310.7 A1 Los factores que se deben considerar al identificar los intereses y las relaciones que involucran a una firma de la red incluyen:

- La naturaleza de los servicios profesionales prestados.
- La naturaleza de los servicios profesionales prestados.
- Los clientes a los que sirve la red.

Amenazas creadas por los conflictos de intereses

310.8 A1 En general, cuanto más directa sea la conexión entre el servicio profesional y el tema sobre el que entran en conflicto los intereses de las partes, más probable es que el nivel de la amenaza no se encuentre en un nivel aceptable.

310.8 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de una amenaza creada por un conflicto de intereses incluyen las medidas que impiden revelar de forma no autorizada información confidencial cuando se prestan servicios profesionales relacionados con un tema concreto para dos o más clientes cuyos intereses con respecto a ese tema están en conflicto. Estas diferencias incluyen:

- La existencia de áreas de práctica separadas para las funciones de especialidad dentro de la firma, que podría actuar como una barrera para el paso de información confidencial de los clientes entre las áreas de práctica.
- Políticas y procedimientos para limitar el acceso a los archivos de los clientes.

- Acuerdos de confidencialidad firmados por el personal y los socios de la firma.
- Separación de la información confidencial física y electrónicamente.
- Formación y comunicación específicas y dedicadas.

310.8 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a las amenazas creadas por un conflicto de intereses se incluyen:

- Contar con equipos de encargo separados a los que se les proporcionan políticas y procedimientos claros sobre el mantenimiento de la confidencialidad.
- Hacer que un revisor apropiado, que no esté implicado en la prestación del servicio ni se vea afectado de otro modo por el conflicto, revise el trabajo realizado para evaluar si los juicios y conclusiones clave son adecuados.

Información a revelar y consentimiento

General

R310.9 Un contador profesional ejercerá su juicio profesional para determinar si la naturaleza y la importancia de un conflicto de intereses son tales que revelar la información específica y el consentimiento explícito son necesarios al abordar la amenaza creada por el conflicto de intereses.

310.9 A1 Los factores que se deben considerar para determinar si es necesario revelar información específica y dar un consentimiento explícito son:

- Las circunstancias que crean el conflicto de intereses.
- Las partes que podrían verse afectadas.
- La naturaleza de los asuntos que podrían surgir.
- La posibilidad de que el tema concreto se desarrolle de forma inesperada.

310.9 A2 La información a revelar y el consentimiento pueden adoptar diferentes formas, por ejemplo:

- Revelar totalmente a los clientes de las circunstancias en las que, como es práctica comercial habitual, el contador profesional no presta servicios profesionales exclusivamente a un solo cliente (por ejemplo, en un servicio profesional y un sector del mercado concretos). Esto permite al cliente dar su consentimiento general en consecuencia. Por ejemplo, un contador podría revelar información general en los términos y condiciones estándar del encargo.
- Revelar específicamente a los clientes afectados las circunstancias del conflicto concreto con el suficiente detalle para que el cliente pueda tomar una decisión informada sobre el tema y dar su consentimiento explícito en consecuencia. Esta información a Revelar podría incluir una presentación

detallada de las circunstancias y una explicación exhaustiva de las salvaguardas previstas y de los riesgos que conllevan.

- El consentimiento podría estar implícito en la conducta de los clientes en circunstancias en las que el contador profesional tiene pruebas suficientes para concluir que éstos conocen las circunstancias desde el principio y han aceptado el conflicto de intereses si no plantean una objeción a la existencia del conflicto.

310.9 A3 Generalmente es necesario:

(a) revelar la naturaleza del conflicto de intereses y la forma en que se abordaron las amenazas creadas a los clientes afectados por un conflicto de intereses; y

(b) obtener el consentimiento de los clientes afectados para realizar los servicios profesionales cuando se apliquen salvaguardas para hacer frente a la amenaza.

310.9 A4 Si dicha información a revelar o consentimiento no se hace por escrito, se anima al contador profesional a documentar:

(a) la naturaleza de las circunstancias que dan lugar al conflicto de intereses;

(b) las salvaguardas aplicadas para hacer frente a las amenazas, cuando proceda; y

(c) el consentimiento obtenido.

Cuando se rechaza el consentimiento explícito

R310.10 Si un contador profesional ha determinado que el consentimiento explícito es necesario de acuerdo con el párrafo R310.9 y el cliente se ha negado a dar su consentimiento, el contador deberá:

(a) poner fin a los servicios profesionales que darían lugar al conflicto de intereses o negarse a prestarlos; o

(b) poner fin a las relaciones relevantes o deshacerse de los intereses relevantes para eliminar la amenaza o reducirla a un nivel aceptable.

Confidencialidad

General

R310.11 Un contador profesional deberá permanecer atento al principio de confidencialidad, incluso cuando revele o comparta información dentro de la firma o la red y busque guía de terceros.

310.11 A1 La Subsección 114 establece los requerimientos y el material de aplicación relevantes para las situaciones que podrían crear una amenaza al cumplimiento del principio de confidencialidad.

Cuando revelar la información para obtener el consentimiento infringe la confidencialidad

R310.12 Cuando revelar información específica con el fin de obtener un consentimiento explícito daría lugar a una infracción de la confidencialidad, y por lo tanto no se puede obtener dicho consentimiento, la firma solo aceptará o continuará un encargo si:

(a) la firma no actúa en un papel de abogacía para un cliente en una posición adversa contra otro cliente en el mismo tema;

(b) existen medidas específicas para evitar que se revele información confidencial entre los equipos de encargo que atienden a los dos clientes; y

(c) la firma está convencida de que es probable que un tercero razonable e informado llegue a la conclusión de que es apropiado que la firma acepte o continúe el encargo porque una restricción de la capacidad de la firma para prestar el servicio profesional produciría un resultado adverso desproporcionado para los clientes u otros terceros relevantes.

310.12 A1 Por ejemplo, podría surgir una infracción de la confidencialidad, cuando se busca el consentimiento para realizar:

- Un servicio relacionado con la transacción para un cliente en una adquisición hostil de otro cliente de la firma.
- Una investigación forense para un cliente en relación con un presunto fraude, cuando la firma tiene información confidencial de su trabajo para otro cliente que podría estar involucrado en el fraude.

Documentación

R310.13 En las circunstancias establecidas en el párrafo R310.12, el contador profesional deberá documentar:

(a) la naturaleza de las circunstancias, incluida la función que debe desempeñar el contador;

(b) as medidas específicas establecidas para evitar que se revele información entre los equipos de encargo que atienden a los dos clientes; y

(c) por qué es conveniente aceptar o continuar el encargo.

SECCIÓN 320

NOMBRAMIENTOS PROFESIONALES

Introducción

320.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

320.2 La aceptación de una nueva relación con un cliente o los cambios en un encargo existente podrían crear una amenaza para el cumplimiento de uno o varios de los principios fundamentales. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

Aceptación del cliente y del encargo

General

320.3 A1 Las amenazas al cumplimiento de los principios de integridad o de comportamiento profesional pueden provenir, por ejemplo, de cuestiones dudosas relacionadas con el cliente (sus propietarios, su gerencia o sus actividades). Entre los asuntos que, de conocerse, podrían crear una amenaza de este tipo se encuentran la participación del cliente en actividades ilegales, la deshonestidad, las prácticas de información financiera dudosas u otros comportamientos poco éticos.

320.3 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- Conocimiento y comprensión del cliente, de sus propietarios, de la gerencia y de los encargados de la gobernanza y de las actividades empresariales.
- El compromiso del cliente de abordar las cuestiones cuestionables, por ejemplo, mediante la mejora de las prácticas de gobernanza corporativa o los controles internos.

320.3 A3 Se crea una amenaza de interés propio para el cumplimiento del principio de competencia profesional y cuidado debido si el equipo del encargo no posee, o no puede adquirir, las competencias para realizar los servicios profesionales.

320.3 A4 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- Una comprensión adecuada de:
  - la naturaleza del negocio del cliente;
  - la complejidad de sus operaciones
  - los requerimientos del encargo; y
  - el propósito, la naturaleza y el alcance del trabajo a realizar.
- Un conocimiento de sectores industriales o temas relevantes.

- Una experiencia con los requerimientos regulatorios o de información pertinentes.

- La existencia de políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para proporcionar un aseguramiento razonable de que los encargos se aceptan solo cuando pueden realizarse de forma competente.

320.3 A5 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente una amenaza de interés propio se encuentran:

- Asignar suficiente personal de encargo con las competencias necesarias.

- Acordar un plazo realista para la realización del encargo.

- Recurrir a expertos cuando sea necesario.

Cambios en una cita profesional

General

R320.4 Un contador profesional deberá determinar si existen razones para no aceptar un encargo cuando:

(a) un cliente potencial le pide al contador que sustituya a otro contador;

(b) el contador considera la posibilidad de licitar por un encargo que tiene otro contador; o

(c) el contador considera la posibilidad de realizar un trabajo complementario o adicional al de otro contador.

320.4 A1 Puede haber razones para no aceptar un encargo. Una de esas razones podría ser si una amenaza creada por los hechos y las circunstancias no puede abordarse aplicando salvaguardas. Por ejemplo, podría haber una amenaza de interés propio para el cumplimiento del principio de competencia profesional y cuidado debido si un contador profesional acepta el encargo antes de conocer todos los hechos relevantes.

320.4 A2 Si se pide a un contador profesional que realice un trabajo complementario o adicional al de un contador existente o predecesor, podría crearse una amenaza de interés propio para el cumplimiento del principio de competencia profesional y cuidado debido, por ejemplo, como resultado de una información incompleta.

320.4 A3 Un factor que es relevante para evaluar el nivel de dicha amenaza es si las ofertas establecen que, antes de aceptar el encargo, se solicitará el contacto con el contador actual o el predecesor. Este contacto da al contador propuesto la oportunidad de preguntar si hay alguna razón por la que el encargo no deba ser aceptado.

320.4 A4 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Pedir al contador existente o al predecesor que proporcione cualquier información conocida de la que, en opinión del contador existente o del

predecesor, el contador propuesto necesite tener conocimiento antes de decidir si acepta el encargo. Por ejemplo, la indagación podría revelar hechos pertinentes no revelados previamente y podría indicar desacuerdos con el contador existente o el predecesor que podrían influir en la decisión de aceptar el nombramiento.

- Obtener información de otras fuentes, como por ejemplo a través de indagaciones de terceros o investigaciones de antecedentes en relación con la alta gerencia o los encargados de la gobernanza del cliente.

Comunicación con el contador actual o el anterior

320.5 A1 Por lo general, un contador propuesto necesitará el permiso del cliente, preferiblemente por escrito, para iniciar conversaciones con el contador existente o el predecesor.

R320.6 Si no puede comunicarse con el contador existente o el predecesor, el contador propuesto deberá tomar otras medidas razonables para obtener información sobre cualquier posible amenaza.

Comunicación con el contador propuesto

R320.7 Cuando se pida a un contador existente o predecesor que responda a una comunicación de un contador propuesto, el contador existente o predecesor deberá:

(a) cumplir con las leyes y regulaciones pertinentes que rigen la solicitud; y

(b) proporcionar cualquier información de forma honesta y sin ambigüedades.

320.7 A1 Un contador existente o predecesor está obligado a la confidencialidad. El hecho de que el contador existente o el predecesor esté autorizado o requerido a analizar los asuntos de un cliente con un contador propuesto dependerá de la naturaleza del encargo y:

(a) si el contador actual o el predecesor tiene permiso del cliente para la conversación; y

(b) los requerimientos legales y éticos relacionados con dichas comunicaciones e información a revelar, que pueden variar según la jurisdicción.

320.7 A2 Las circunstancias en las que un contador profesional está o podría estar obligado a revelar información confidencial, o cuando revelar información podría ser apropiado, se establecen en el párrafo 114.1 A1 del Código.

Cambios en los nombramientos de auditoría o revisión

R320.8 En el caso de una auditoría o revisión de los estados financieros, el contador profesional deberá solicitar al contador existente o al predecesor que le proporcione información conocida sobre cualquier hecho u otra información de la que, en opinión del contador existente o del predecesor, el contador propuesto necesite tener conocimiento antes de decidir si acepta el encargo. Excepto en el

caso de las circunstancias de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las leyes y regulaciones establecidas en los párrafos R360.21 y R360.22:

(a) si el cliente consiente que el contador existente o el predecesor revele cualquiera de esos hechos u otra información, el contador existente o el predecesor deberá proporcionar la información de forma honesta e inequívoca; y

(b) si el cliente no concede o se niega a conceder al contador existente o al predecesor permiso para conversar sobre los asuntos del cliente con el contador propuesto, el contador existente o el predecesor deberá revelar este hecho al contador propuesto, quien deberá considerar cuidadosamente dicho incumplimiento o negativa a la hora de determinar si acepta el nombramiento.

Continuación del cliente y del encargo

R320.9 En el caso de un encargo recurrente de un cliente, el contador profesional deberá revisar periódicamente si continúa con el encargo.

320.9 A1 Después de la aceptación pueden surgir amenazas potenciales para el cumplimiento de los principios fundamentales que, de haberse conocido antes, habrían hecho que el contador profesional rechazara el encargo. Por ejemplo, una amenaza de interés propio para el cumplimiento del principio de integridad podría ser creada por la gestión inadecuada de los beneficios o las valoraciones del balance.

Utilizar el trabajo de un experto

R320.10 Cuando un contador profesional tenga la intención de utilizar el trabajo de un experto, el contador deberá determinar si el uso está justificado.

320.10 A1 Los factores a considerar cuando un contador profesional se propone utilizar el trabajo de un experto incluyen la reputación y la experiencia del experto, los recursos disponibles para el experto y las normas profesionales y éticas aplicables al experto. Esta información puede obtenerse de la asociación previa con el experto o de la consulta a otras personas.

SECCIÓN 321

SEGUNDAS OPINIONES

Introducción

321.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

321.2 Proporcionar una segunda opinión a una entidad que no es un cliente existente podría crear un interés propio u otra amenaza para el cumplimiento de uno o más de los principios fundamentales. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

321.3 A1 Se puede pedir a los contadores profesionales que emitan una segunda opinión sobre la aplicación de las normas o principios de contabilidad, auditoría, información o de otro tipo a (a) circunstancias específicas, o (b) transacciones realizadas por o en nombre de una empresa o una entidad que no sea un cliente existente. Una amenaza, por ejemplo, una amenaza de interés propio para el cumplimiento del principio de competencia profesional y cuidado debido, podría crearse si la segunda opinión no se basa en los mismos hechos que tenía el contador existente o el predecesor, o se basa en pruebas inadecuadas.

321.3 A2 Un factor relevante para evaluar el nivel de dicha amenaza de interés propio son las circunstancias de la solicitud y todos los demás hechos y suposiciones disponibles relevantes para la expresión de un juicio profesional.

321.3 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Con el permiso del cliente, obtener información del contador existente o del predecesor.
- Describir las limitaciones que rodean a cualquier dictamen en las comunicaciones con el cliente.
- Entregar al contador actual o al predecesor una copia del dictamen.

Cuando no se da el permiso para comunicarse

R321.4 Si una entidad que busca una segunda opinión de un contador profesional no permite que éste se comunique con el contador existente o con el predecesor, el contador deberá determinar si puede proporcionar la segunda opinión solicitada.

SECCIÓN 330

TARIFAS Y OTROS TIPOS DE REMUNERACIÓN

Introducción

330.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

330.2 El nivel y la naturaleza de las tarifas y otros acuerdos de remuneración podrían crear una amenaza de interés propio para el cumplimiento de uno o más de los principios fundamentales. Esta sección establece el material de aplicación específico pertinente para aplicar el Marco Conceptual en tales circunstancias.

Material de aplicación

Nivel de tarifas

330.3 A1 El nivel de las tarifas cotizadas podría afectar a la capacidad de los contadores profesionales para prestar servicios profesionales de acuerdo con las normas profesionales.

330.3 A2 Un contador profesional podría cotizar la tarifa que se considere adecuada. La presupuestación de una tarifa inferior a la de otro contador no es en sí mismo poco ético. Sin embargo, el nivel de las tarifas presupuestadas crea una amenaza de interés propio para el cumplimiento del principio de competencia profesional y de la diligencia debida si las tarifas presupuestadas son tan bajas que podría ser difícil realizar el encargo de acuerdo con las normas técnicas y profesionales aplicables.

330.3 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- Si el cliente conoce los términos del encargo y, en particular, la base sobre la que se cobran las tarifas y qué servicios profesionales cubren las tarifas presupuestadas.
- Si el nivel de las tarifas es fijado por un tercero independiente, como un organismo regulador.

330.3 A4 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Ajustar el nivel de tarifas o el alcance del encargo.
- Hacer que un revisor apropiado revise el trabajo realizado.

Tarifas contingentes

330.4 A1 Las tarifas contingentes se utilizan para ciertos tipos de servicios que no son de aseguramiento. Sin embargo, las tarifas contingentes podrían crear amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales, en particular una amenaza de interés propio para el cumplimiento del principio de objetividad, en determinadas circunstancias.

330.4 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La naturaleza del encargo.
- El rango de los posibles importes de las tarifas.
- La base para determinar las tarifas.
- La revelación a los usuarios previstos el trabajo realizado por el contador profesional y la base de la remuneración.
- Las políticas y procedimientos de control de calidad.
- Si un tercero independiente va a revisar el resultado o el resultado de la transacción.
- Si el nivel de las tarifas es fijado por un tercero independiente, como un organismo regulador.

330.4 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Hacer que un revisor apropiado que no haya participado en la realización del servicio de no aseguramiento revise el trabajo realizado por el contador profesional.
- Obtener un acuerdo previo por escrito con el cliente sobre la base de la remuneración.

330.4 A4 Los requerimientos y el material de aplicación relacionados con las tarifas contingentes por servicios prestados a clientes de auditoría o revisión y a otros clientes de aseguramiento se establecen en las Normas Internacionales de Independencia.

Tarifas o comisiones de referencia

330.5 A1 Se crea una amenaza de interés propio para el cumplimiento de los principios de objetividad y competencia profesional y de diligencia debida si un contador profesional paga o recibe unas tarifas de referencia o recibe una comisión relacionada con un cliente. Estas tarifas o comisiones de referencia incluyen, por ejemplo:

- Unas tarifas pagadas a otro contador profesional con el fin de obtener el trabajo de un nuevo cliente cuando éste sigue siendo cliente del contador existente, pero requiere servicios especializados que no ofrece dicho contador.
- Las tarifas recibidas por remitir a un cliente permanente a otro contador profesional u otro experto cuando el contador existente no presta el servicio profesional específico requerido por el cliente.
- Una comisión recibida de un tercero (por ejemplo, un proveedor de software) en relación con la venta de bienes o servicios a un cliente.

330.5 A2 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Obtener un acuerdo previo del cliente para los acuerdos de comisión en relación con la venta por otra parte de bienes o servicios al cliente podría abordar una amenaza de interés propio.

- Revelar a los clientes cualquier tarifa de referencia o acuerdos de comisión recibidos por recomendar servicios o productos podría hacer frente a una amenaza de interés propio.

Compra o venta de una firma

330.6 A1 Un contador profesional puede comprar la totalidad o parte de otra firma sobre la base de que los pagos se harán a las personas que anteriormente eran propietarias de la firma o a sus herederos o herencias. Dichos pagos no son tarifas de referencia ni comisiones a los efectos de esta sección.

SECCIÓN 340

INCENTIVOS, INCLUIDOS LOS REGALOS Y LAS ATENCIONES SOCIALES

Introducción

340.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

340.2 El ofrecimiento o la aceptación de incentivos podría crear una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación para el cumplimiento de los principios fundamentales, en particular los principios de integridad, objetividad y comportamiento profesional.

340.3 Esta sección establece los requerimientos y el material de aplicación pertinentes para aplicar el Marco Conceptual en relación con el ofrecimiento y la aceptación de incentivos cuando se realizan servicios profesionales que no constituyen un incumplimiento de las leyes y regulaciones. Esta sección también requiere que los contadores profesionales cumplan con las leyes y regulaciones pertinentes cuando ofrecen o aceptan incentivos.

Requerimientos y material de aplicación

General

340.4 A1 Un incentivo es un objeto, una situación o una acción que se utiliza como medio para influir en el comportamiento de otro individuo, pero no necesariamente con la intención de influir indebidamente en su comportamiento. Los incentivos pueden ir desde pequeños actos de cortesía entre los contadores profesionales y los clientes actuales o potenciales hasta actos que den lugar al incumplimiento de las leyes y regulaciones. Un incentivo puede adoptar muchas formas diferentes, por ejemplo:

- Regalos.
- Atención social.
- Entretenimiento.
- Donaciones políticas o de caridad.
- Apelaciones a la amistad y a la lealtad.
- Empleo u otras oportunidades comerciales.
- Trato preferencial, derechos o privilegios.

Incentivos prohibidos por las leyes y regulaciones

R340.5 En muchas jurisdicciones, existen leyes y regulaciones, como las relacionadas con el soborno y la corrupción, que prohíben ofrecer o aceptar incentivos en determinadas circunstancias. El contador profesional deberá conocer las leyes y regulaciones pertinentes y cumplirlas cuando se encuentre con tales circunstancias.

Incentivos no prohibidos por las leyes y regulaciones

340.6 A1 El ofrecimiento o la aceptación de incentivos que no están prohibidos por las leyes y regulaciones puede, sin embargo, crear amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales.

Incentivos con intención de influir indebidamente en el comportamiento

R340.7 Un contador profesional no ofrecerá, ni animará a otros a ofrecer, ningún incentivo que se haga, o que el contador considere que un tercero razonable e informado podría concluir que se hace, con la intención de influir indebidamente.

R340.8 Un contador profesional no aceptará, ni alentará a otros a aceptar, ningún incentivo que el contador concluya que se hace, o que considere que un tercero razonable e informado probablemente concluiría que se hace, con la intención de influir indebidamente en el comportamiento del receptor o de otro individuo.

340.9 A1 Se considera que un incentivo influye indebidamente en el comportamiento de un individuo si hace que éste actúe de forma poco ética. Esta influencia indebida puede dirigirse tanto al destinatario como a otra persona que tenga alguna relación con él. Los principios fundamentales son un marco de referencia apropiado para que un contador profesional considere lo que constituye un comportamiento poco ético por parte del contador y, si es necesario por analogía, de otros individuos.

340.9 A2 Se produce una infracción del principio fundamental de integridad cuando un contador profesional ofrece o acepta, o anima a otros a ofrecer o aceptar, un Incentivo cuya intención es influir indebidamente en el comportamiento del receptor o de otra persona.

340.9 A3 La determinación de si existe una intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento requiere el ejercicio del juicio profesional. Los factores relevantes a considerar podrían incluir:

- La naturaleza, la frecuencia, el valor y el efecto acumulativo del incentivo.
- El momento en que se ofrece el incentivo en relación con cualquier acción o decisión en la que pueda influir.
- Si el incentivo es una práctica habitual o cultural en las circunstancias, por ejemplo, ofrecer un regalo con motivo de una fiesta religiosa o una boda.
- Si el incentivo es una parte auxiliar de un servicio profesional, por ejemplo, ofrecer o aceptar un almuerzo en relación con una reunión de negocios.
- Si la oferta del incentivo se limita a un destinatario individual o está disponible para un grupo más amplio. El grupo más amplio puede ser interno o externo a la firma, como otros proveedores del cliente.
- Las funciones y los cargos de las personas de la firma o del cliente que ofrecen o se les ofrece el incentivo.

- Si el contador profesional sabe, o tiene razones para creer, que aceptar el incentivo infringiría las políticas y procedimientos del cliente.
- El grado de transparencia con el que se ofrece el incentivo.
- Si el incentivo fue requerido o solicitado por el receptor.
- El comportamiento previo conocido o la reputación del oferente.

Consideración de otras acciones

340.10 A1 Si el contador profesional tiene conocimiento de un incentivo ofrecido con la intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento, podrían crearse amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales incluso si se cumplen los requerimientos de los párrafos R340.7 y R340.8.

340.10 A2 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir una salvaguarda para hacer frente a tales amenazas se encuentran:

- Informar a la alta gerencia de la firma o a los encargados de la gobernanza del cliente sobre la oferta.
- Modificar o finalizar la relación comercial con el cliente.

Incentivos sin intención de influir indebidamente en el comportamiento

340.11 A1 Los requerimientos y el material de aplicación establecidos en el Marco Conceptual se aplican cuando un contador profesional ha llegado a la conclusión de que no hay intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento del destinatario o de otro individuo.

340.11 A2 Si dicho incentivo es trivial e intrascendente, cualquier amenaza creada estará en un nivel aceptable.

340.11 A3 Entre los ejemplos de circunstancias en las que el ofrecimiento o la aceptación de un incentivo de este tipo podría crear amenazas, incluso si el contador profesional ha llegado a la conclusión de que no existe una intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento, se incluyen:

- Amenazas de interés propio
  - Un contador profesional recibe una oferta de atención social del posible comprador de un cliente mientras le presta servicios de finanzas corporativas.
- Amenazas de familiaridad
  - Un contador profesional lleva regularmente a un cliente existente o potencial a los sucesos deportivos.
- Amenazas de intimidación

- Un contador profesional acepta una atención social de un cliente cuya naturaleza podría percibirse como inapropiada si se revelara públicamente.

340.11 A4 Los factores relevantes para evaluar el nivel de dichas amenazas creadas por el ofrecimiento o la aceptación de dicho incentivo incluyen los mismos factores establecidos en el párrafo 340.9 A3 para determinar la intención.

340.11 A5 Algunos ejemplos de acciones que podrían eliminar las amenazas creadas por el ofrecimiento o la aceptación de dicho incentivo son:

- Rechazar o no ofrecer el incentivo.
- Transferir la responsabilidad de la prestación de cualquier servicio profesional al cliente a otra persona que el contador profesional no tenga razones para creer que estaría, o se percibiría, indebidamente influenciada al prestar los servicios.

340.11 A6 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a las amenazas creadas por el ofrecimiento o la aceptación de un incentivo de este tipo se incluyen:

- Ser transparente con la alta gerencia de la firma o del cliente sobre el ofrecimiento o la aceptación de un incentivo.
- Registrar el incentivo en un registro supervisado por la alta gerencia de la firma u otra persona responsable del cumplimiento de la ética de la firma o mantenido por el cliente.
- Hacer que un revisor apropiado, que no esté involucrado en la prestación del servicio profesional, revise cualquier trabajo realizado o las decisiones tomadas por el contador profesional con respecto al cliente del que el contador aceptó el incentivo.
- Donar el incentivo a una organización benéfica después de recibirlo y revelar adecuadamente la donación, por ejemplo, a un miembro de la alta gerencia de la firma o a la persona que ofreció el incentivo.
- Reembolsar el costo del incentivo, como la atención social, recibida.
- Devolver, tan pronto como sea posible, el incentivo, como un regalo, después de haberlo aceptado inicialmente.

Miembros de la familia inmediata o cercana

R340.12 Un contador profesional deberá permanecer atento a las posibles amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales por parte del contador, creadas por el ofrecimiento de un incentivo:

(a) por un familiar inmediato o cercano del contador a un cliente existente o potencial del contador.

(b) a un miembro de la familia inmediata o cercana del contador por un cliente existente o potencial del contador.

R340.13 Cuando el contador profesional tenga conocimiento de que se está ofreciendo un incentivo a un familiar inmediato o cercano, o de que éste lo está haciendo, y concluya que existe la intención de influir indebidamente en el comportamiento del contador o posible cliente del contador, o considera que un tercero razonable e informado podría llegar a la conclusión de que existe tal intención, el contador deberá aconsejar al familiar directo o cercano que no ofrezca ni acepte el incentivo.

340.13 A1 Los factores establecidos en el párrafo 340.9 A3 son relevantes para determinar si existe una intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento del contador profesional o del cliente actual o potencial. Otro factor que es relevante es la naturaleza o cercanía de la relación, entre:

(a) el contador y el familiar directo o cercano;

(b) el familiar inmediato o cercano y el cliente actual o potencial; y

(c) el contador y el cliente actual o potencial.

Por ejemplo, la oferta de empleo, fuera del proceso normal de contratación, al cónyuge del contador por parte de un cliente para el que el contador está proporcionando una valoración de la empresa para una posible venta podría indicar tal intención.

340.13 A2 El material de aplicación del párrafo 340.10 A2 también es pertinente para abordar las amenazas que podrían crearse cuando existe una intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento del contador profesional, o del cliente existente o potencial, incluso si el familiar inmediato o cercano ha seguido el consejo dado de acuerdo con el párrafo R340.13.

Aplicación del Marco Conceptual

340.14 A1 Cuando el contador profesional tenga conocimiento de un incentivo ofrecido en las circunstancias abordadas en el párrafo R340.12, podrían crearse amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales cuando:

(a) El familiar directo o cercano ofrece o acepta el incentivo en contra del consejo del contador según el párrafo R340.13; o

(b) El contador no tiene razones para creer que existe una intención real o percibida de influir indebidamente en el comportamiento del contador o del cliente existente o potencial.

340.14 A2 El material de aplicación de los párrafos 340.11 A1 a 340.11 A6 es relevante para identificar, evaluar y abordar dichas amenazas. Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de las amenazas en estas circunstancias también incluyen la naturaleza o cercanía de las relaciones establecidas en el párrafo 340.13 A1.

Otras consideraciones

340.15 A2 Si un contador profesional encuentra o tiene conocimiento de incentivos que puedan dar lugar a un incumplimiento o a una sospecha de incumplimiento de las leyes y regulaciones por parte de un cliente o de personas que trabajan para el cliente o bajo su dirección, se aplicarán los requerimientos y el material de aplicación de la Sección 360.

340.15 A2 Si una firma, una firma de la red o un miembro del equipo de auditoría recibe regalos o atenciones sociales de un cliente de auditoría, se aplicarán los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 420.

340.15 A3 Si una firma o un miembro del equipo de aseguramiento recibe regalos o atenciones de un cliente de aseguramiento, se aplicarán los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 906.

SECCIÓN 350

CUSTODIA DE LOS ACTIVOS DE LOS CLIENTES

Introducción

350.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

350.2 La tenencia de activos de clientes crea un interés propio u otra amenaza para el cumplimiento de los principios de conducta profesional y objetividad. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

Antes de asumir la custodia

R350.3 Un contador profesional no asumirá la custodia del dinero u otros activos de los clientes a menos que la ley lo permita y de acuerdo con las condiciones en las que se pueda asumir dicha custodia.

R350.4 Como parte de los procedimientos de aceptación del cliente y del encargo relacionados con la asunción de la custodia del dinero o los activos del cliente, el contador profesional deberá:

(a) hacer averiguaciones sobre el origen de los activos; y

(b) considerar las obligaciones legales y regulatorias relacionadas.

350.4 A1 Las investigaciones sobre el origen de los activos de los clientes podrían revelar, por ejemplo, que los activos proceden de actividades ilegales, como el blanqueo de dinero. En tales circunstancias, se crearía una amenaza y se aplicarían las disposiciones del artículo 360.

Después de la toma de custodia

R350.5 Un contador profesional al que se le confíe dinero u otros bienes pertenecientes a otros deberá:

(a) cumplir con las leyes y regulaciones pertinentes a la tenencia y contabilidad de los activos;

(b) mantener los bienes separados de los bienes personales o de la firma;

(c) utilizar los bienes solo para el fin al que están destinados; y

(d) estar preparado en todo momento para rendir cuentas de los activos y de los ingresos, dividendos o ganancias generados, a las personas que tengan derecho a esa contabilidad.

SECCIÓN 360

RESPUESTA AL INCUMPLIMIENTO DE LEYES Y REGULACIONES

Introducción

360.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

360.2 Se crea una amenaza de interés propio o de intimidación para el cumplimiento de los principios de integridad y comportamiento profesional cuando un contador profesional tiene conocimiento de un incumplimiento o sospecha de incumplimiento de las leyes y regulaciones.

360.3 Un contador profesional puede encontrar o tener conocimiento de un incumplimiento o de una sospecha de incumplimiento en el transcurso de la prestación de sus servicios profesionales a un cliente. Esta sección orienta al contador a la hora de evaluar las implicaciones del tema y los posibles cursos de acción al responder al incumplimiento o a la sospecha de incumplimiento:

(a) leyes y regulaciones generalmente reconocidas por tener un efecto directo en la determinación de los importes materiales o con importancia relativa y la información a revelar en los estados financieros del cliente; y

(b) otras leyes y regulaciones que no tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros del cliente, pero cuyo cumplimiento podría ser fundamental para los aspectos operativos de la actividad del cliente, para su capacidad de continuar su actividad o para evitar sanciones materiales o con importancia relativa.

Objetivos del contador profesional en relación con el incumplimiento de las leyes y regulaciones

360.4 Una marca distintiva de la profesión de contador es su aceptación de la responsabilidad de actuar en el interés público. Al responder a un incumplimiento o a una sospecha de incumplimiento, los objetivos de los contadores profesionales son:

(a) cumplir con los principios de integridad y comportamiento profesional;

(b) alertar a la gerencia o, en su caso, a los encargados de la gobernanza del cliente, para tratar de:

(i) permitirles rectificar, remediar o reducir las consecuencias del incumplimiento identificado o sospechado; o

(ii) disuadir de la comisión del incumplimiento cuando aún no se ha producido; y

(c) adoptar las medidas adicionales que resulten adecuadas para el interés público.

Requerimientos y material de aplicación

General

360.5 A1 El incumplimiento de las leyes y regulaciones ("incumplimiento") comprende los actos de omisión o comisión, intencionales o no, que son contrarios a las leyes o regulaciones vigentes cometidos por las siguientes partes:

(a) un cliente;

(b) los encargados de la gobernanza de un cliente;

(c) la gestión de un cliente; o

(d) otros individuos que trabajen para o bajo la dirección de un cliente.

360.5 A2 Entre los ejemplos de leyes y regulaciones a las que se refiere esta sección se encuentran las que tratan sobre:

- Fraude, corrupción y soborno.
- Blanqueo de dinero, financiación del terrorismo y recursos del delito.
- Mercados de valores y comercio.
- Banca y otros productos y servicios financieros.
- Protección de datos.
- Obligaciones y pagos de impuestos y pensiones.
- Protección del medio ambiente.
- Salud y seguridad pública.

360.5 A3 El incumplimiento podría dar lugar a multas, litigios u otras consecuencias para el cliente, que podrían afectar materialmente a sus estados financieros. Es importante destacar que este incumplimiento podría tener implicaciones más amplias para el interés público en términos de un daño potencialmente sustancial para los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general. A efectos de esta sección, un acto que causa un daño sustancial es aquel que da lugar a graves consecuencias adversas para cualquiera de estas partes en términos financieros o no financieros. Algunos ejemplos son la comisión de un fraude que dé lugar a pérdidas financieras significativas para los inversores, y la infracción de las leyes y regulaciones medioambientales que pongan en peligro la salud o la seguridad de los empleados o del público.

R360.6 En algunas jurisdicciones, existen disposiciones legales o regulatorias que rigen la forma en que los contadores profesionales deberían abordar el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento. Estas disposiciones legales o regulatorias pueden diferir o ir más allá de las disposiciones de esta sección. Cuando se encuentre con este tipo de incumplimientos o sospechas de incumplimiento, el contador deberá obtener una comprensión de esas disposiciones legales o regulatorias y cumplirlas, incluyendo:

(a) cualquier requerimiento de informar sobre el tema a una autoridad apropiada; y

(b) cualquier prohibición de alertar al cliente.

360.6 A1 La prohibición de alertar al cliente podría surgir, por ejemplo, en virtud de la legislación contra el blanqueo de capitales.

360.7 A1 Esta sección se aplica independientemente de la naturaleza del cliente, incluyendo si es o no una entidad de interés público.

360.7 A2 Un contador profesional que encuentre o tenga conocimiento de temas claramente intrascendentes no está obligado a cumplir con esta sección. El hecho de que un tema sea claramente intrascendente debe juzgarse con respecto a su naturaleza y a su impacto, financiero o de otro tipo, sobre el cliente, sus partes interesadas y el público en general.

360.7 A3 Esta sección no aborda:

(a) la mala conducta personal no relacionada con las actividades comerciales del cliente; y

(b) el incumplimiento por parte de otras partes distintas a las especificadas en el párrafo 360.5 A1. Esto incluye, por ejemplo, las circunstancias en las que un contador profesional ha sido contratado por un cliente para llevar a cabo un encargo de diligencia debida sobre una entidad tercera y el incumplimiento identificado o sospechoso ha sido cometido por esa tercera parte.

No obstante, el contador podría encontrar útil la guía de esta sección para considerar cómo responder en estas situaciones.

Responsabilidades de la gerencia y de los encargados de la gobernanza

360.8 A1 La gerencia con la supervisión de los encargados de la gobernanza, es responsable de garantizar que las actividades del cliente se lleven a cabo de acuerdo con las leyes y regulaciones. La gerencia y los encargados de la gobernanza también son responsables de identificar y abordar cualquier incumplimiento por parte de:

(a) el cliente;

(b) una persona encargada de la gobernanza de la entidad;

(c) un miembro de la gerencia; u

(d) otros individuos que trabajen para o bajo la dirección del cliente.

Responsabilidades de todos los contadores profesionales

R360.9 Cuando un contador profesional tenga conocimiento de un tema al que se aplique esta sección, las medidas que tome para cumplir con esta sección se tomarán oportunamente. Al tomar las medidas oportunas, el contador deberá tener en

cuenta la naturaleza del tema y el posible daño a los intereses de la entidad, los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general.

Auditorías de los estados financieros

Obtención de la comprensión del tema

R360.10 Si un contador profesional contratado para realizar una auditoría de estados financieros tiene conocimiento de información relativa al incumplimiento o a la sospecha de incumplimiento, el contador deberá comprender el tema. Esta aclaración incluirá la naturaleza del incumplimiento o de la sospecha de incumplimiento y las circunstancias en las que se ha producido o podría producirse.

360.10 A1 El contador profesional puede tener conocimiento del incumplimiento o de la sospecha de incumplimiento en el curso de la ejecución del encargo o a través de la información proporcionada por otras partes.

360.10 A2 Se espera que un contador profesional aplique sus conocimientos y experiencia, y ejerza su juicio profesional. Sin embargo, no se espera que el contador tenga un nivel de conocimiento de las leyes y regulaciones mayor que el requerido para realizar el encargo. El hecho de que un acto constituya un incumplimiento es, en última instancia, un tema que debe determinar un tribunal u otro órgano jurisdiccional apropiado.

360.10 A3 Dependiendo de la naturaleza y la importancia del tema, el contador profesional podría consultar de forma confidencial con otras personas dentro de la firma, una firma de la red o un organismo profesional, o con un asesor legal.

R360.11 Si el contador profesional identifica o sospecha que se ha producido o puede producirse un incumplimiento, analizará el tema con el nivel de gerencia adecuado y, en su caso, con los encargados de la gobernanza.

360.11 A1 El propósito de la conversación es aclarar la comprensión de los contadores profesionales de los hechos y circunstancias relevantes para el tema y sus posibles consecuencias. El análisis también podría impulsar a la dirección o a los encargados de la gobernanza a investigar el asunto.

360.11 A2 El nivel de la gerencia adecuado con el que discutir el asunto es una cuestión de juicio profesional. Factores relevantes a considerar incluyen:

- La naturaleza y las circunstancias del tema.
- Los individuos real o potencialmente implicados.
- La probabilidad de colusión.
- Las posibles consecuencias del tema.
- Si ese nivel de gerencia es capaz de investigar el tema y tomar las medidas adecuadas.

360.11 A3 El nivel de gerencia apropiado suele estar al menos un nivel por encima de la persona o personas implicadas o potencialmente implicadas en el tema. En el

contexto de un grupo, el nivel adecuado podría ser la gerencia de una entidad que controla al cliente.

360.11 A4 El contador profesional también podría considerar analizar el tema con los auditores internos, cuando corresponda.

R360.12 Si el contador profesional cree que la gerencia está implicada en el incumplimiento o en la sospecha de incumplimiento, deberá analizar el tema con los encargados de la gobernanza.

Cómo abordar el tema

R360.13 Al analizar el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento con la gerencia y, en su caso, con los encargados de la gobernanza, el contador profesional les aconsejará que tomen las medidas adecuadas y oportunas, si aún no lo han hecho, para:

(a) Rectificar, remediar o reducir las consecuencias del incumplimiento;

(b) Disuadir de la comisión del incumplimiento cuando aún no se ha producido; o

(c) Revelar el tema a una autoridad apropiada cuando lo requiera la ley o las regulaciones o
cuando se considere necesario para el interés público.

R360.14 El contador profesional deberá considerar si la gerencia y los encargados de la gobernanza comprenden sus responsabilidades legales o regulatorias con respecto al incumplimiento o a la sospecha de incumplimiento.

360.14 A1 Si la gerencia y los encargados de la gobernanza no comprenden sus responsabilidades legales o regulatorias con respecto al tema, el contador profesional podría sugerirles fuentes de información apropiadas o recomendarles que obtengan asesoramiento legal.

R360.15 El contador profesional deberá cumplir con lo aplicable:

(a) leyes y regulaciones, incluidas las disposiciones legales o regulatorias que rigen la información sobre el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento a una autoridad apropiada; y

(b) requerimientos según las normas de auditoría, incluidos los relativos a:

- La identificación y respuesta a los incumplimientos, incluido el fraude.
- La comunicarse con los encargados de la gobernanza.
- La consideración de las implicaciones del incumplimiento o de la sospecha de incumplimiento para el informe del auditor.

360.15 A1 Algunas leyes y regulaciones pueden estipular un periodo dentro del cual se deben informar los incumplimientos o las sospechas de incumplimiento a una autoridad apropiada.

Comunicación con respecto a los grupos

R360.16 Cuando un contador profesional tenga conocimiento de un incumplimiento o de una sospecha de incumplimiento en relación con un componente de un grupo en cualquiera de las dos situaciones siguientes, el contador comunicará el tema al socio del encargo del grupo, a menos que la ley o las regulaciones se lo prohíban:

(a) el contador es, a efectos de una auditoría de los estados financieros del grupo, solicitado por el equipo del encargo del grupo para realizar un trabajo sobre la información financiera relacionada con el componente; o

(b) el contador es contratado para realizar una auditoría de los estados financieros del componente con fines distintos a la auditoría del grupo, por ejemplo, una auditoría legal.

La comunicación al socio del encargo del grupo se hará además de responder al tema de acuerdo con las disposiciones de esta sección.

360.16 A1 El objetivo de la comunicación es permitir al socio del encargo del grupo estar informado sobre el tema y determinar, en el contexto de la auditoría del grupo, si es necesario y, en su caso, cómo abordarlo de acuerdo con las disposiciones de esta sección. El requerimiento de comunicación del párrafo R360.16 se aplica independientemente de si la firma o la red del socio del encargo del grupo es la misma o diferente que la firma o la red del contador profesional.

R360.17 Cuando el socio del encargo del grupo tenga conocimiento de un incumplimiento o de una sospecha de incumplimiento en el curso de una auditoría de los estados financieros del grupo, el socio del encargo del grupo considerará si el tema puede ser relevante para uno o más componentes:

(a) cuya información financiera es objeto de trabajo a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo; o

(b) cuyos estados financieros están sujetos a una auditoría con fines distintos a la auditoría del grupo, por ejemplo, una auditoría legal.

Esta consideración será adicional a la de responder al tema en el contexto de la auditoría del grupo de acuerdo con las disposiciones de esta sección.

R360.18 Si el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento puede ser relevante para uno o más de los componentes especificados en el párrafo R360.17 (a) y (b), el socio del encargo del grupo tomará medidas para que el tema se comunique a los que realizan el trabajo en los componentes, a menos que lo prohíba la ley o las regulaciones En caso necesario, el socio del encargo del grupo se ocupará de que se realicen las averiguaciones oportunas (ya sea con la gerencia o a partir de la información disponible públicamente) para saber si el componente o componentes pertinentes especificados en el párrafo R360.17(b) están sujetos a auditoría y, en caso afirmativo, para averiguar en la medida de lo posible la identidad del auditor.

3360.18 A1 El propósito de la comunicación es permitir que los responsables del trabajo en los componentes estén informados sobre el tema y determinen si es necesario y, en caso afirmativo, cómo abordarlo de acuerdo con las disposiciones de esta sección. El requerimiento de comunicación se aplica independientemente de que la firma o

red del socio del encargo del grupo sea igual o diferente a las firmas o redes de los que realizan el trabajo en los componentes.

Determinación de si se necesitan más medidas

R360.19 El contador profesional evaluará la idoneidad de la respuesta de la gerencia y, en su caso, de los encargados de la gobernanza.

360.19 A1 Entre los factores pertinentes que hay que considerar para evaluar la idoneidad de la respuesta de la gerencia y, en su caso, de los encargados de la gobernanza, se incluye si:

- La respuesta es oportuna.
- Se ha investigado adecuadamente el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento.
- Se han tomado o se están tomando medidas para rectificar, remediar o reducir las consecuencias de cualquier incumplimiento.
- Se han tomado, o se están tomando, medidas para disuadir de la comisión de cualquier incumplimiento cuando aún no se ha producido.
- Se han tomado, o se están tomando, medidas apropiadas para reducir el riesgo de que se vuelva a producir, por ejemplo, controles adicionales o formación.
- El incumplimiento o la sospecha de incumplimiento se ha revelado a una autoridad apropiada, en su caso, y, si es así, si la revelación parece adecuada.

R360.20 A la vista de la respuesta de la gerencia y, en su caso, de los encargados de la gobernanza, el contador profesional determinará si se necesitan nuevas medidas en aras del interés público.

360.20 A1 La determinación de si se necesitan más medidas, así como la naturaleza y el alcance de las mismas, dependerá de varios factores, entre ellos:

- El Marco Conceptual legal y regulatorio.
- La urgencia de la situación.
- La generalización del tema en todo el cliente.
- Si el contador profesional sigue confiando en la integridad de la gerencia y, en su caso, de los encargados de la gobernanza.
- Si es probable que el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento se repita.

- Si existen pruebas creíbles de un daño sustancial real o potencial para los intereses de la entidad, los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general

360.20 A2 Entre los ejemplos de circunstancias que pueden hacer que el contador profesional deje de confiar en la integridad de la gerencia y, en su caso, de los encargados de la gobernanza, se encuentran las situaciones en las que:

- El contador sospecha o tiene pruebas de su implicación o intención de implicación en cualquier incumplimiento.

- El contador tiene conocimiento de dicho incumplimiento y, en contra de los requerimientos legales o regulatorios, no ha informado o autorizado a informar del tema a una autoridad apropiada dentro de un periodo razonable.

R360.21 El contador profesional ejercerá su juicio profesional para determinar la necesidad, la naturaleza y el alcance de las medidas adicionales. Al tomar esta decisión, el contador deberá tener en cuenta si un tercero razonable e informado podría llegar a la conclusión de que el contador ha actuado adecuadamente en el interés público.

360.21 A1 Otras medidas que el contador profesional podría tomar incluyen:

- Revelar el tema a una autoridad apropiada incluso cuando no exista ningún requerimiento legal o regulatorio para hacerlo.

- Retirarse del encargo y de la relación profesional cuando lo permita la ley o las regulaciones.

360.21 A2 La retirada del encargo y de la relación profesional no sustituye a la adopción de otras medidas que puedan ser necesarias para alcanzar los objetivos del contador profesional en virtud de esta sección. Sin embargo, en algunas jurisdicciones puede haber limitaciones en cuanto a las acciones posteriores disponibles para el contador. En tales circunstancias, la retirada podría ser el único curso de acción disponible.

R360.22 Cuando el contador profesional se haya retirado de la relación profesional de acuerdo con los párrafos R360.20 y 360.21 A1, el contador deberá, a petición del contador propuesto de acuerdo con el párrafo R320.8, proporcionar todos los hechos relevantes y otra información relativa al incumplimiento identificado o sospechoso al contador propuesto. El contador predecesor deberá hacerlo, incluso en las circunstancias contempladas en el párrafo R320.8(b), cuando el cliente no conceda o se niegue a conceder al contador predecesor permiso para analizar los asuntos del cliente con el contador propuesto, a menos que lo prohíba la ley o las regulaciones.

360.22 A1 Los hechos y demás información que deben facilitarse son los que, en opinión del contador predecesor, el contador propuesto necesita conocer antes de decidir si acepta el nombramiento de auditor. La Sección 320 aborda las comunicaciones de los contadores propuestos.

R360.23 Si el contador propuesto no puede comunicarse con el contador predecesor, deberá tomar medidas razonables para obtener información sobre las circunstancias del cambio de nombramiento por otros medios.

360.23 A1 Otros medios para obtener información sobre las circunstancias del cambio de nombramiento son las indagaciones de terceros o las investigaciones de los antecedentes de la gerencia o de los encargados de la gobernanza.

360.24 A1 Dado que la evaluación del tema podría implicar análisis y juicios complejos, el contador profesional podría considerar:

- Consultar internamente.
- Obtener asesoramiento jurídico para entender las opciones del contador y las implicaciones profesionales o legales de tomar cualquier curso de acción particular.
- Consultar de forma confidencial a un organismo regulatorio o profesional.

Determinación de revelar el tema a una autoridad apropiada

360.25 A1 Revelar el tema a una autoridad apropiada estaría excluido si hacerlo fuera contrario a la ley o a las regulaciones. En otro caso, el propósito de revelar la información es permitir que una autoridad apropiada haga que se investigue el tema y se tomen medidas en interés público.

360.25 A2 La determinación de si se debe revelar o no depende, en particular, de la naturaleza y el alcance del daño real o potencial que cause o pueda causar el tema a los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general. Por ejemplo, el contador profesional podría determinar que revelar el tema a una autoridad apropiada es un curso de acción apropiado si:

- La entidad se dedica al soborno (por ejemplo, de funcionarios del gobierno local o extranjero con el fin de obtener grandes contratos).
- La entidad está regulada y el tema es tan significativo como para amenazar su licencia de funcionamiento.
- La entidad cotiza en una bolsa de valores y el tema podría dar lugar a consecuencias adversas para el mercado razonable y ordenado de los valores de la entidad o suponer un riesgo sistémico para los mercados financieros.
- La entidad es probable que venda productos perjudiciales para la salud o la seguridad pública.
- La entidad promueve un esquema entre sus clientes para ayudarles a evadir impuestos.

360.25 A3 La determinación de si hay que revelar esa información dependerá también de factores externos como:

- Si existe una autoridad adecuada que pueda recibir la información y hacer que se investigue el tema y se tomen medidas. La autoridad apropiada

dependerá de la naturaleza del tema. Por ejemplo, la autoridad apropiada sería un regulador de valores en el caso de un informe financiero fraudulento o una agencia de protección del medio ambiente en el caso de una infracción de las leyes y regulaciones medioambientales.

- Si existe una protección sólida y creíble frente a la responsabilidad civil, penal o profesional, o frente a las represalias, proporcionada por la legislación o las regulaciones, como por ejemplo en el marco de la legislación o las regulaciones sobre la denuncia de irregularidades.

- Si existen amenazas reales o potenciales para la seguridad física del contador profesional o de otras personas.

R360.26 Si el contador profesional determina que revelar el incumplimiento o de la sospecha de incumplimiento a una autoridad adecuada es un curso de acción apropiado en las circunstancias, esa revelación está permitida de acuerdo con el párrafo R114.1(d) del Código Al revelar dicha información, el contador deberá actuar de buena fe y ser cauteloso al hacer declaraciones y afirmaciones. El contador también considerará si es apropiado informar al cliente de las intenciones del contador antes de revelar el tema.

Infracción inminente

R360.27 En circunstancias excepcionales, el contador profesional de alto nivel podría tener conocimiento de una conducta real o prevista con razones para creer que constituiría una infracción inminente de una ley o regulación que causaría un daño sustancial a los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general. Habiendo considerado en primer lugar si sería apropiado discutir el tema con la gerencia o con los encargados de la gobernanza de la entidad, el contador deberá ejercer su juicio profesional y determinar si debe revelar el tema inmediatamente a una autoridad apropiada para prevenir o reducir las consecuencias de dicha infracción inminente. Si se revela, dicha información a revelar, está permitida de acuerdo con el párrafo R114.1(d) del Código.

Documentación

R360.28 En relación con el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento que entra en el ámbito de esta sección, el contador profesional deberá documentar:

- Cómo han respondido al tema la gerencia y, en su caso, los encargados de la gobernanza.

- Las líneas de actuación que el contador consideró, los juicios realizados y las decisiones que se tomaron, teniendo en cuenta la prueba del tercero razonable e informado.

- La forma en que el contador está satisfecho de haber cumplido con la responsabilidad establecida en el párrafo R360.20.

360.28 A1 Esta documentación es adicional al cumplimiento de los requerimientos de documentación según las normas de auditoría aplicables. Las NIA, por ejemplo, requieren que los contadores profesionales que realicen una auditoría de estados financieros:

- Preparen la documentación suficiente para permitir la comprensión de los temas significativos que surjan durante la auditoría, las conclusiones alcanzadas y los juicios profesionales significativos realizados para llegar a dichas conclusiones;
- Documenten las conversaciones sobre temas significativos con la gerencia, los encargados de la gobernanza y otras personas, incluyendo la naturaleza de los temas significativos analizados y cuándo y con quién tuvieron lugar las conversaciones; y

- Documenten los incumplimientos identificados o sospechados, así como los resultados de la conversación con la gerencia y, en su caso, con los encargados de la gobernanza y otras partes externas a la entidad.

Servicios profesionales distintos de la auditoría de los estados financieros

Obtención de la comprensión el tema y el tratamiento con la gerencia o con los encargados de la gobernanza

R360.29 Si un contador profesional contratado para proporcionar un servicio profesional distinto al de una auditoría de estados financieros tiene conocimiento de información relativa al incumplimiento o a la sospecha de incumplimiento, el contador deberá tratar de obtener una aclaración del tema. Esta aclaración incluirá la naturaleza del incumplimiento o de la sospecha de incumplimiento y las circunstancias en las que se ha producido o podría estar cerca de producirse.

360.29 A1 Se espera que un contador profesional aplique sus conocimientos y experiencia, y ejerza su juicio profesional. Sin embargo, no se espera que el contador tenga un nivel de comprensión de las leyes y regulaciones más allá del que se requiere para el servicio profesional para el que el contador fue contratado. El hecho de que un acto constituya un incumplimiento real es, en última instancia, un tema que debe determinar un tribunal u otro órgano jurisdiccional apropiado.

360.29 A2 Dependiendo de la naturaleza y la importancia del tema, el contador profesional podría consultar de forma confidencial con otras personas dentro de la firma, una firma de la red o un organismo profesional, o con un asesor legal.

R360.30 Si el contador profesional identifica o sospecha que se ha producido o puede producirse un incumplimiento, analizará el tema con el nivel de la gerencia adecuado. Si el contador profesional tiene acceso a los encargados de la gobernanza, el contador deberá discutir el tema con ellos en su caso.

360.30 A1 El propósito de la conversación es aclarar la comprensión de los contadores profesionales de los hechos y circunstancias relevantes para el tema y sus posibles consecuencias. El análisis también podría impulsar a la gerencia o a los encargados de la gobernanza a investigar el tema.

360.30 A2 El nivel de la gerencia adecuado con el que discutir el tema es una cuestión de juicio profesional. Los factores relevantes a considerar incluyen:

- La naturaleza y las circunstancias del tema.

- Los individuos real o potencialmente implicados.

- La probabilidad de colusión.
- Las posibles consecuencias del tema.
- Si ese nivel de gerencia es capaz de investigar el tema y tomar las medidas adecuadas.

Comunicación del tema al auditor externo de la entidad

R360.31 Si el contador profesional está realizando un servicio distinto a la auditoría a:

(a) un cliente de auditoría de la firma; o

(b) un componente de un cliente de auditoría de la firma,

el contador deberá comunicar el incumplimiento o la sospecha de este a la firma, salvo que la ley o la regulación lo prohíba. La comunicación deberá realizarse de acuerdo con los protocolos y procedimientos de la firma. En ausencia de dichos protocolos o procedimientos, deberá hacerse directamente al socio del encargo de auditoría.

R360.32 Si el contador profesional está realizando un servicio distinto a la auditoría a:

(a) un cliente de auditoría de una firma de la red; o

(b) un componente de un cliente de auditoría de una firma de la red,

el contador deberá considerar si comunicar el incumplimiento o la sospecha de este a la firma de la red. Si la comunicación se realiza, deberá llevarse a cabo de acuerdo con los protocolos y procedimientos de la firma. En ausencia de dichos protocolos o procedimientos, deberá hacerse directamente al socio del encargo de auditoría.

R360.33 Si el contador profesional está realizando un servicio distinto a la auditoría a un cliente que no es:

(a) un cliente de auditoría de la firma o de una firma de la red; o

(b) un componente de un cliente de auditoría de la firma o de una firma de la red,

el contador deberá considerar si comunicar el incumplimiento o la sospecha de este a la firma que es el cliente del auditor externo, si lo hubiera.

Factores relevantes a considerar

360.34 A1 Los factores relevantes a considerar sobre la comunicación de acuerdo con los párrafos R360.31 a R360.33 incluyen:

- Si hacerlo sería contrario a la ley o la regulación.
- Si hay restricciones sobre revelar información impuestas por una agencia reguladora o la fiscalía en una investigación en curso sobre el incumplimiento o la sospecha de este.

- Si el propósito del compromiso es investigar un incumplimiento potencial en la entidad para permitir llevar acabo las acciones correspondientes.
- Si la gerencia o los encargados de la gobernanza han informado ya al auditor externo de la entidad sobre el tema.
- La probabilidad de la materialidad o importancia relativa del tema en la auditoría de los estados financieros del cliente o, si el tema está relacionado con un componente del grupo, es probablemente material o tiene importancia relativa para la auditoría de los estados financieros del grupo.

Propósito de la comunicación

360.35 A1 En las circunstancias tratadas en los párrafos R360.31 a R360.33, el propósito de la comunicación es permitir al socio del encargo de auditoría estar informado sobre el incumplimiento o la sospecha de este, determinar su existencia y cómo tratarlo de acuerdo con las disposiciones de esta sección, si lo hubiera.

Consideración de si se necesitan más medidas

R360.36 El contador profesional debe también considerar si son necesarias más acciones en aras al interés público.

360.36 A1 Si se necesitan más medidas, así como la naturaleza y el alcance de las mismas, dependerá de factores como:

- El marco legal y regulatorio.
- La idoneidad y la oportunidad de la respuesta de la gerencia, y de los encargados de la gobernanza, cuando proceda.
- La urgencia de la situación.
- La implicación de la gerencia o de los encargados de la gobernanza en el tema.
- La probabilidad de daño sustancial para los intereses del cliente, los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general.

360.36 A2 Otras medidas que el contador profesional podría tomar incluyen:

- Revelar el tema a una autoridad apropiada incluso cuando no exista ningún requerimiento legal o regulatorio para hacerlo.
- Retirarse del encargo y de la relación profesional cuando lo permita la ley o las regulaciones.

360.36 A3 Al considerar si revelar información a la autoridad apropiada, los factores relevantes a tener en cuenta incluyen:

- Si hacerlo sería contrario a la ley o la regulación.

- Si hay restricciones sobre revelar información impuestas por una agencia reguladora o la fiscalía en una investigación en curso sobre el incumplimiento o la sospecha de este.

- Si el propósito del compromiso es investigar un incumplimiento potencial en la entidad para permitir llevar acabo las acciones correspondientes.

R360.37 Si el contador profesional determina que revelar el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento a una autoridad adecuada es un curso de acción apropiado en las circunstancias, esa revelación está permitida de acuerdo con el párrafo R114.1(d) del Código Al revelar dicha información, el contador deberá actuar de buena fe y ser cauteloso al hacer declaraciones y afirmaciones. El contador también considerará si es apropiado informar al cliente de las intenciones del contador antes de revelar el tema.

Infracción inminente

R360.38 En circunstancias excepcionales, el contador profesional de alto nivel podría tener conocimiento de una conducta real o prevista con razones para creer que constituiría una infracción inminente de una ley o regulación que causaría un daño sustancial a los inversores, los acreedores, los empleados o el público en general. Habiendo considerado en primer lugar si sería apropiado discutir el tema con la gerencia o con los encargados de la gobernanza de la entidad, el contador deberá ejercer su juicio profesional y determinar si debe revelar el tema inmediatamente a una autoridad apropiada para prevenir o reducir las consecuencias de dicha infracción inminente de la ley o la regulación. Si se revela dicha información, esto está permitido de acuerdo con el párrafo R114.1(d) del Código.

Búsqueda de asesoramiento

360.39 A1 El contador profesional puede considerar:

- Consultar internamente.

- Obtener asesoramiento jurídico para entender las implicaciones profesionales o legales de tomar cualquier curso de acción particular.

- Consultar de forma confidencial a un organismo regulatorio o profesional.

Documentación

360.40 A1 En relación con el incumplimiento o la sospecha de incumplimiento que entra en el ámbito de esta sección, se anima al contador profesional a documentar:

- El tema.

- Los resultados de las conversaciones con la gerencia y, en su caso, los encargados de la gobernanza y otras partes.

- Cómo ha respondido al tema la gerencia y, en su caso, los encargados de la gobernanza.

- Los cursos de acción que el contador consideró, los juicios realizados y las decisiones que se tomaron.

- La forma en que el contador está satisfecho de haber cumplido con la responsabilidad establecida en el párrafo R360.36.

PARTE 4A – INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE AU-DITORÍA Y REVISIÓN

	Página
Sección 400 Aplicación del Marco Conceptual a la independencia para los encargos de auditoría y revisión	132
Sección 410 Tarifas	148
Sección 411 Políticas de compensación y evaluación	153
Sección 420 Regalos y atenciones sociales	155
Sección 430 Litigios reales o amenazados	156
Sección 510 Intereses financieros	157
Sección 511 Préstamos y garantías	163
Sección 520 Relaciones de negocios	165
Sección 521 Relaciones familiares y personales	167
Sección 522 Servicio reciente con un cliente de auditoría	171
Sección 523 Prestación de servicios como director o ejecutivo de un cliente de auditoría	173
Sección 524 Empleo con un cliente de auditoría	175
Sección 525 Asignaciones de personal temporal	179
Sección 540 Asociación prolongada de personal (incluida la rotación de socios) con un cliente de auditoría	181
Sección 600 Prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a un cliente de auditoría	188
Subsección 601 – Servicios de contabilidad y teneduría de libros	193
Subsección 602 – Servicios administrativos	197
Subsección 603 – Servicios de valoración	198
Subsección 604 – Servicios de fiscales	200
Subsección 605 – Servicios de auditoría interna	206
Subsección 606 – Servicios de sistemas de tecnología de la información	209
Subsección 607 – Servicios de apoyo a los litigios	212
Subsección 608 – Servicios legales	213
Subsección 609 – Servicios de contratación de personal	215
Subsección 610 – Servicios de finanzas corporativas	217
Sección 800 Informes sobre estados financieros con fines especiales que incluyen una restricción de uso y distribución (Encargos de Auditoría y Revisión)	220

NORMAS INTERNACIONALES DE INDEPENDENCIA (PARTES 4A Y 4B)

PARTE 4A – INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

SECCIÓN 400

APLICACIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL A LA INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

Introducción

General

400.1 El interés público y el Código requieren que los contadores profesionales en la práctica pública sean independientes cuando realicen auditorías u otros encargos de revisión.

400.2 Esta parte se aplica a los encargos de auditoría y a los de revisión. Los términos "auditoría", "equipo de auditoría", "cliente de auditoría", y "informe de auditoría" se aplican igualmente a revisión, equipo de revisión, encargo de revisión, cliente de revisión y encargo de informe de revisión.

400.3 En esta parte, el término "contador profesional" se refiere a los contadores profesionales individuales en la práctica pública y a sus firmas.

400.4 La NICC 1 requiere que la firma establezca políticas y procedimientos diseñados para que le proporcionen el aseguramiento razonable de que la firma, su personal, y si fuera el caso, otros que estén sujetos a requerimientos de independencia (incluyendo el personal de la firma de la red), mantengan la independencia cuando sea requerida por requerimientos de ética relevantes. Las NIA y las NITR establecen responsabilidades para los socios del encargo y los equipos del encargo para el nivel del encargo de auditoría y revisión, respectivamente. La asignación de responsabilidades en una firma dependerá de su tamaño, estructura y organización. Muchas de las disposiciones de esta Parte no prescriben la responsabilidad específica de los individuos de la firma por acciones relacionadas con la independencia, en su lugar se indica la "firma", para facilitar una referencia. Las firmas asignan la responsabilidad de una acción concreta a un individuo o a un grupo de individuos (como el equipo de auditoría), de acuerdo con la NICC 1. Además, un contador profesional individual continúa siendo responsable del cumplimiento de cualquier disposición que se aplique a las actividades, intereses y relaciones del contador.[1]

400.5 La independencia está vinculada a los principios de objetividad e integridad. Esta comprende:

(a) Independencia mental - el estado mental que permite expresar una conclusión sin verse afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, lo que permite a un individuo actuar con integridad y ejercer la objetividad y el escepticismo profesional.

(b) Independencia en apariencia – la omisión de hechos y circunstancias que sean tan significativos que un tercero razonable e informado pueda concluir que la integridad, la

[1] “Las referencias a la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) contenidas en esta Edición 2021 del Manual del Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales deberán entenderse como equivalentes a la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 (NIGC 1) contenida en este decreto y vigente en Colombia a partir del 1 de enero de 2026”.

objetividad o el escepticismo profesional de una firma o de un miembro del equipo de auditoría se han visto comprometidos.

En esta Parte, las referencia a la "independencia" de un individuo o una firma significan que el individuo o la firma han cumplido con las disposiciones de esta Parte.

400.6 Cuando se realicen encargos de auditoría, el Código requiere que las firmas cumplan con los principios fundamentales y sean independientes. Esta Parte establece los requerimientos específicos y el material de aplicación sobre cómo aplicar el Marco Conceptual para mantener la independencia cuando se realicen dichos encargos. El Marco Conceptual establecido en la Sección 120 se aplica a la independencia y a los principios fundamentales establecidos en la Sección 110.

400.7 Esta Parte describe:

(a) hechos y circunstancias, incluyendo actividades profesionales, intereses y relaciones, que crean o pueden crear amenazas a la independencia;

(b) acciones potenciales, incluyendo salvaguardas, que pueden ser apropiadas para abordar cualquiera de dichas amenazas;

(c) algunas situaciones en la que las amenazas no pueden eliminarse o pueden no existir salvaguardas para reducirlas a un nivel aceptable.

Entidades de interés público

400.8 Algunos de los requerimientos y material de aplicación establecidos en esta Parte reflejan el alcance del interés público de determinadas entidades que están definidas como entidades de interés público. Se anima a las firmas a determinar si tratar las entidades adicionales, o ciertas categorías de entidades como entidades de interés público porque tengan un gran número y un amplio rango de interesados. Los factores a considerar incluyen:

- La naturaleza del negocio, como la tenencia de activos de capacidad fiduciaria para un gran número de interesados. Los ejemplos pueden incluir entidades financieras como bancos, compañías aseguradoras y fondos de pensiones.
- Tamaño.
- Número de empleados.

Informes que incluyen una restricción de uso o distribución

400.9 Un informe de auditoría puede incluir una restricción en el uso y en la distribución. Si lo hace y las condiciones establecidas en la Sección 800 se cumplen, los requerimientos de independencia de esta Parte deben modificarse según lo dispuesto en la Sección 800.

Encargos de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría y revisión

400.10 Los estándares de independencia para los encargos de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría o revisión se establecen en la Parte 4B – Independencia para los encargos de aseguramiento distintos de los encargos de auditoría y revisión.

Requerimientos y material de aplicación

General

R400.11 Una firma que realice un encargo de auditoría debe ser independiente.

R400.12 Una firma debe aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a su independencia en relación con el encargo de auditoría.

[Los párrafos 400.13 a 400.19 se han dejado en blanco de forma intencionada]

Entidades relacionadas

R400.20 Según queda definido, un cliente de auditoría que es una entidad cotizada incluye todas sus entidades relacionadas. Para todas las demás entidades, las referencias a un cliente de auditoría en esta Parte incluyen las entidades relacionadas sobre las que el cliente tiene control directo o indirecto. Cuando el equipo de auditoría sabe, o tiene razones para creer, que una relación o una circunstancia que implica a cualquier otra parte relacionada del cliente es relevante para la evaluación de la independencia de la firma del cliente, el equipo de auditoría deberá incluir dicha entidad relacionada cuando identifique, evalúe y aborde las amenazas a la independencia.

[Los párrafos 400.21 a 400.29 se han dejado en blanco de forma intencionada]

Periodo durante el cual se requiere la independencia

R400.30 La independencia, tal y como se requiere en esta Parte, debe mantenerse durante:

(a) el periodo del encargo; y

(b) el periodo cubierto por los estados financieros.

400.30 A1 El periodo del encargo comienza cuando el equipo de auditoría empieza a realizar la auditoría. El periodo del encargo termina cuando se emite el informe de auditoría. Cuando el encargo es de naturaleza recurrente, termina con la notificación por cualquier de las partes de que la relación profesional ha terminado o con la emisión del informe de auditoría final, lo que ocurra en último lugar.

R400.31 Si una entidad se convierte en un socio de auditoría durante o después del periodo cubierto por los estados financieros en los que la firma expresa una opinión, la firma deberá determinar cualquier amenaza a su independencia creada por:

(a) las relaciones financieras o de negocios con el cliente de auditoría durante o después del periodo cubierto por los estados financieros pero antes de aceptar el encargo de auditoría, o
(b) los servicios prestados previos a un cliente de auditoría por la firma o por una firma de la red.

400.31 A1 Se crean amenazas a la independencia si se presta un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría durante, o después del período cubierto por los estados financieros, pero antes de que el equipo de auditoría comience a

realizar la auditoría, y el servicio no estaría permitido durante el período del encargo.

400.31 A2 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir una salvaguarda para hacer frente a tales amenazas se encuentran:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.
- Hacer que un revisor apropiado revise la auditoría y el trabajo no relacionado con el aseguramiento realizado cuando sea apropiado.
- Encargar a otra firma fuera de la red la evaluación de los resultados del servicio no relacionado con el aseguramiento o hacer que otra firma fuera de la red repita el servicio distinto al aseguramiento en la medida necesaria para permitir que la otra firma asuma la responsabilidad por el servicio.

[Los párrafos 400.32 a 400.39 se han dejado en blanco de forma intencionada]

La comunicación con los encargados de la gobernanza

400.40 A1 Los párrafos R300.9 y R300.10 establecen requerimientos sobre la comunicación con los encargados de la gobernanza.

400.40 A2 Incluso cuando no lo requiera el Código, los estándares profesionales aplicables, las leyes o las regulaciones, se recomienda una comunicación regular entre una firma y los encargados de la gobernanza del cliente en lo relativo a las relaciones y otros temas que puedan, en opinión de la firma, razonablemente tener que ver con la independencia. Dicha comunicación permite a los encargados de la gobernanza:

(a) considerar los juicios de la firma al identificar y evaluar las amenazas;

(b) considerar como se han abordado las amenazas incluyendo la adecuación de las salvaguardas cuando están disponibles y pueden ser aplicadas; y

(c) llevar a cabo las acciones correspondientes.

Dicho enfoque puede ser particularmente de ayuda con respecto a amenazas de intimidación y familiaridad.

[Los párrafos 400.41 a 400.49 se han dejado en blanco de forma intencionada]

Firmas de la red

400.50 A1 Las firmas forman con frecuencia grandes estructuras con otras firmas y entidades para mejorar su capacidad de prestar servicios profesionales. Que estas grandes estructuras formen una red depende de hechos y circunstancias particulares. No depende de si las firmas o entidades están legalmente separadas y diferenciadas.

R400.51 Esta Parte requiere que una firma de la red sea independiente de los clientes de auditoría de otras firmas de la red.

400.51 A1 Los requerimientos de independencia de esta Parte que se aplican a una firma de la red se aplican a cualquier entidad que cumpla la definición de una firma de la

red. No es necesario para la entidad cumplir también la definición de una firma. Por ejemplo, la práctica de consultoría o la práctica profesional del derecho puede ser una firma de la red pero no una firma.

R400.52 Una firma, cuando esté asociada con una estructura mayor de otras firmas y entidades, una deberá:

(a) ejercer su juicio profesional para determinar si se ha creado una red por dicha estructura mayor;

(b) considerar si una tercera parte razonable e informada probablemente concluiría que las otras firmas o entidades de la estructura mayor están asociadas de forma que exista una red, y

(c) aplicar dicho juicio de forma congruente a toda la estructura mayor.

R400.53 Cuando se determina si se ha creado una red por una gran estructura de firmas y otras entidades, una firma puede concluir que la red existe cuando la estructura mayor tiene por objeto la cooperación y:

(a) tiene claramente por objeto compartir ganancias y costos entre las entidades de la estructura (Ref: párrafo 400.53 A2);

(b) las entidades de la estructura comparten una propiedad, control o gestión común (Ref: párrafo 400.53 A3);

(c) las entidades de la estructura comparten políticas de control de la calidad y procedimientos comunes (Ref: párrafo 400.53 A4);

(d) las entidades de la estructura comparten una estrategia de negocio común (Ref: párrafo 400.53 A5);

(e) las entidades de la estructura comparten un nombre de marca común (Ref: párrafo 400.53 A6, 400.53 A7); o

(f) las entidades de la estructura comparten una parte significativa de recursos profesionales (Ref: párrafos 400.53 A8, 400.53 A9).

400.53 A1 Puede haber otros acuerdos entre firmas y entidades de una estructura mayor que constituyan una red, además de los acuerdos descritos en el párrafo R400.53. Sin embargo, una estructura mayor puede tener solo por objeto facilitar una referencia laboral, que en si misma no cumpla los criterios necesarios para constituir una red.

400.53 A2 Compartir costos no materiales o sin importancia relativa no crea en si mismo una red. Además, si los costos compartidos se limitan solo a los costos relacionados con el desarrollo de metodologías, manuales y cursos de formación de auditoría, esto en si mismo no crea una red. Asimismo, una asociación entre una firma y otra parte de otra firma no relacionada para proporcionar o desarrollar conjuntamente un servicio no crea en si misma una red [Ref: párrafo R400.53(a)].

400.53 A3 La propiedad, el control o la gestión común puede conseguirse a través de un contrato o de otros medios [Ref: párrafo R400.53(b)].

400.53 A4 Las políticas y los procedimientos de control de la calidad comunes son los diseñados, implantados y controlados a lo largo de la estructura mayor [Ref: párrafo R400.53(c)].

400.53 A5 Compartir una estrategia de negocio común implica un acuerdo de las entidades para lograr objetivos estratégicos comunes. Una entidad no es una firma de la red simplemente porque coopera con otra entidad exclusivamente para responder de forma conjunta a una solicitud de una propuesta de prestación de un servicio profesional [Ref: párrafo R400.53(d)].

400.53 A6 Un nombre de marca común incluye iniciales comunes o un nombre común. Una firma utiliza un nombre de marca común, si incluye, por ejemplo, el nombre de marca común como parte de, o junto con, su nombre de marca cuando un socio de la firma un informe de auditoría [Ref: párrafo R400.53(e)].

400.53 A7 Incluso cuando una firma no pertenece a una red y no usa un nombre de marca común como parte de su nombre de firma, puede parecer que pertenece a una red si su material de oficina y promocional se refiere a la firma como miembro de una asociación de firmas. En consecuencia, si no se tiene el debido cuidado en como la firma describe dicha membresía, puede crearse una percepción de que la firma pertenece a una red [Ref: párrafo R400.53(e)].

400.53 A8 Los recursos profesionales incluyen:

- Sistemas comunes que permitan a las firmas intercambiar información como datos de clien tes, facturación y registros de tiempo.
- Socios y otro personal.
- Departamentos técnicos que consultan asuntos técnicos o industriales específicos, transacciones o eventos para encargos de aseguramiento.
- Metodologías de auditoría o manuales de auditoría.
- Cursos de formación o instalaciones. [Ref: párrafo R400.53(f)].

400.53 A9 Si los recursos profesionales compartidos son significativos depende de las circunstancias. Por ejemplo:

- Los recursos compartidos pueden limitarse a una metodología de auditoría o unos manuales de auditoría comunes, sin intercambio de personal o de clientes o de información de mercado. En dichas circunstancias, es poco probable que los recursos compartidos sean significativos. Lo mismo se aplica a las actividades formativas comunes.
- Los recursos compartidos pueden implicar el intercambio de personal o información, por ejemplo cuando el personal se selecciona de un conjunto compartido, o cuando se crea un departamento técnico común en la estructura mayor para proporcionar a las firmas participantes asesoría técnica que las firmas deben seguir. En dichas circunstancias, una tercera parte razonable e informada es más probable que concluya que los recursos compartidos son significativos [Ref: párrafo R400.53(f)].

R400.54 Si una firma o una red vende un componente de su práctica, y dicho componente continúa usando todo o parte del nombre de la firma o de la red por un periodo

limitado de tiempo, las entidades correspondientes deben determinar como revelar que no son firmas de la red cuando se presenten a si mismas a partes externas.

400.54 A1 El acuerdo para la venta de un componente de una práctica puede dar lugar a que, por un periodo limitado de tiempo, el componente vendido pueda continuar usando todo o parte del nombre de la firma o de la red, incluso cuando no está conectado a la firma o a la red. En dichas circunstancias, aunque las dos entidades pueden estar llevando su actividad bajo un nombre común, los hechos son tales que ya no pertenecen a una gran estructura con el objetivo de cooperar. Por ello las entidades ya no son firmas de la red.

[Los párrafos 400.55 a 400.59 se han dejado en blanco de forma intencionada]

Documentación general de la independencia para los encargos de auditoría y revisión

R400.60 Una firma deberá documentar las conclusiones sobre el cumplimiento con esta Parte, y el fondo de cualquier conversación que apoye dichas conclusiones. En concreto:

(a) cuando se aplican las salvaguardas para abordar las amenazas, la firma deberá documentar la naturaleza de la amenaza y las salvaguardas establecidas o aplicadas; y

(b) cuando una amenaza requiera un análisis significativo y la firma concluya que la amenaza ya se encontraba a un nivel razonable, la firma deberá documentar la naturaleza de la amenaza y la justificación de dicha conclusión.

400.60 A1 La documentación proporciona evidencia de los juicios de la firma al formular las conclusiones relativas al cumplimiento de esta Parte. No obstante, la ausencia de documentación no determina si la firma ha considerado un tema concreto o si la firma es independiente.

[Los párrafos 400.61 a 400.69 se han dejado en blanco de forma intencionada]

Fusiones y Adquisiciones

Cuando la fusión de un cliente crea una amenaza

400.70 A1 Una fusión o una adquisición puede hacer que una entidad se convierta en una entidad relacionada de un cliente de auditoría. Una amenaza a la independencia, y por tanto, a la capacidad de la firma para continuar con su encargo de auditoría puede surgir de intereses previos o actuales o de relaciones entre la firma o la firma de la red y dicha parte relacionada.

R400.71 En las circunstancias determinadas en el párrafo 400.70 A1,

(a) la firma deberá identificar y evaluar intereses previos y actuales y relaciones con la parte relacionada que, teniendo en cuenta cualquier acción realizada para abordar la amenaza, pueda afectar a su independencia y por tanto a su capacidad de continuar con el encargo de auditoría después de la fecha de vigencia de la fusión o la adquisición; y

(b) de acuerdo con el párrafo R400.72, la firma deberá tomar medidas para finalizar cualquier participación o relación que no esté permitida según el Código en la fecha de vigencia de la fusión o la adquisición.

R400.72 Como excepción al párrafo R400.71(b), si la participación o la relación no puede terminase razonablemente en la fecha de vigencia de la fusión o la adquisición, la firma deberá:

(a) evaluar la amenaza creada por la participación o la relación; y

(b) analizar con los encargados de la gobernanza las razones por la que la participación o la relación no puede finalizarse razonablemente en la fecha de vigencia y evaluar el nivel de la amenaza.

400.72 A1 En algunas circunstancias, puede no ser razonablemente posible terminar una participación o relación creando una amenaza en la fecha de vigencia de la fusión o adquisición. Esto puede producirse porque la firma presta servicios no relacionados con el aseguramiento a la parte relacionada, que la entidad no puede traspasar de forma ordenada a otro prestador del servicio para dicha fecha.

400.72 A2 Los factores relevantes en la evaluación del nivel de una amenaza creada fusiones y adquisiciones cuando hay participaciones o relaciones que no pueden finalizarse de forma razonable, incluyen:

- la naturaleza y la importancia la participación o la relación;
- la naturaleza y la importancia de la relación con la entidad relacionada (por ejemplo, si la entidad relacionada en una subsidiaria o una controladora);
- el periodo de tiempo hasta que la participación o la relación pueda finalizarse razonablemente.

R400.73 Si, teniendo en cuenta los análisis establecidos en el párrafo R400.72(b), los encargados de la gobernanza piden que a la firma que continúe como auditor, la firma lo deberá hacer sólo si:

(a) el interés o la relación se finalizará tan pronto como sea razonablemente posible pero no más allá de seis meses desde la fecha de vigencia de la fusión o adquisición;

(b) cualquier individuo que tenga dicha participación o relación, incluyendo la que haya surgido de la realización de servicios no relacionados con el aseguramiento que no habrían estado permitidos según la Sección 600 y sus subsecciones, no será un miembro del equipo del encargo de la auditoría o el individuo responsable del encargo de revisión del control de calidad; y

(c) cuando sea necesario, se aplicarán y discutirán con los encargados de la gobernanza medidas transitorias.

400.73 A1 Ejemplos de dichas medidas transitorias incluyen:

- Hacer que un contador profesional revise la auditoría o el trabajo no relacionado con aseguramiento, cuando sea apropiado.

- Hacer que un contador profesional, que no es un miembro de la firma, que exprese la opinión sobre los estados financieros, realice una revisión que sea equivalente a un encargo de revisión del control de calidad.
- Encargar a otra firma la evaluación de los resultados del servicio no relacionado con el aseguramiento o hacer que otra firma repita el servicio distinto al aseguramiento en la medida necesaria para permitir que la otra firma asuma la responsabilidad por el servicio.

R400.74 La firma puede haber completado una parte significativa del trabajo de auditoría previamente a la fecha de vigencia de la fusión o la adquisición y puede ser capaz de realizar los procedimientos de auditoría restantes en un periodo corto de tiempo. En dichas circunstancias, si los encargados de la gobernanza piden a la firma que complete la auditoría mientras se mantiene una participación o relación tal y como se identifica en el párrafo 400.70 A1; la firma lo hará si, y solo si:

(a) ha evaluado el nivel de la amenaza y analizado los resultados con los encargados de la gobernanza;

(b) cumple con los requerimientos de los párrafos R400.73(b) y (c); y

(c) deja de ser el auditor no más tarde de la fecha en la que se emite en informe de auditoría.

Si la objetividad continúa comprometida

R400.75 Incluso si pueden cumplirse todos los requerimientos de los párrafos R400.71 a R400.74, la firma deberá determinar si las circunstancias identificadas en el párrafo 400.70 A1 crean una amenaza que no puede abordarse de forma que se comprometa la objetividad. En ese caso, la firma debe dejar de ser el auditor.

Documentación

R400.76 La firma deberá documentar:

(a) cualesquiera participaciones o relaciones identificadas en el párrafo 400.70 A1 que no finalizarán en la fecha de vigencia de la fusión o adquisición y las razones por las que no terminarán;

(b) las medidas transitorias aplicadas;

(c) los resultados de las deliberaciones con los encargados de la gobernanza; y

(d) las razones por las que las participaciones y relaciones previas y actuales no crean una amenaza que comprometa la objetividad.

[Los párrafos 400.77 a 400.79 se han dejado en blanco de forma intencionada]

Infracción de una disposición de independencia de un encargo de auditoría y revisión

Cuando una firma identifica una infracción

R400.80 Si una firma concluye que ha ocurrido una infracción de un requerimiento de esta Parte, la firma deberá:

(a) finalizar, suspender o eliminar la participación o relación que creó la infracción y abordar las consecuencias de la infracción;

(b) considerar si algún requerimiento legal o regulatorio es de aplicación a la infracción, y en ese caso:

(i) cumplir con dichos requerimientos; y

(ii) considerar la posibilidad de informar de la infracción al organismo profesional o regulatorio o autoridad supervisora si dicha información es una práctica común o esperada en la jurisdicción relevante;

(c) comunicar rápidamente la infracción de acuerdo con sus políticas y procedimientos a:

(i) el socio del encargo;

(ii) aquellos responsables de las políticas y procedimientos relativos a la independencia;

(iii) otro personal relevante en la firma y, en su caso, en la red; y

(iv) aquellos sujetos a los requerimientos de independencia de la Parte 4A que necesitan realizar las acciones correspondientes;

(d) evaluar la importancia de la infracción y su impacto en la objetividad de la firma y la capacidad de emitir un informe de auditoría; y

(e) determinar, dependiendo de la importancia de la infracción:

(i) si finalizar el encargo de auditoría; o

(ii) si es posible llevar a cabo una acción que aborde satisfactoriamente las consecuencias de la infracción y si la acción puede llevarse a cabo, si es apropiada para las circunstancias.

Al determinarlo, la firma deberá realizar un juicio profesional y tener en cuenta si una tercera parte razonable e informada probablemente habría concluido que la objetividad de la firma podría estar comprometida, y por tanto, la firma no sería capaz de emitir un informe de auditoría

400.80 A1 Una infracción de una disposición de esta Parte puede ocurrir aunque la firma tenga políticas y procedimientos diseñados para proporcionar un aseguramiento razonable del mantenimiento de la independencia. Puede ser necesario finalizar el encargo de la auditoría por la infracción.

400.80 A2 La importancia y el impacto de una infracción en la objetividad de la firma y la capacidad para emitir un informe de auditoría dependerá de factores como:

- La naturaleza y la duración de la infracción.
- El número y naturaleza de cualquier infracción previa con respecto al encargo actual de auditoría.

- Si un miembro del equipo de auditoría tiene conocimiento de la participación o la relación que crea la infracción.
- Si el individuo que creo la infracción es un miembro del equipo de auditoría u otro miembro sobre el que hay requerimientos de independencia.
- Si la infracción está relacionada con un miembro del equipo de auditoría, el papel de dicho individuo.
- Si la infracción fue creada por prestar un servicio profesional, el impacto del servicio, si lo hay, en los registros contables o las cantidades registradas en los estados financieros en los que la firma expresará una opinión.
- La medida del interés propio, abogacía, intimidación u otras amenazas creadas por la infracción.

400.80 A3 Dependiendo de la importancia de la infracción, ejemplos de acciones que la firma puede considerar para abordar la infracción satisfactoriamente incluyen:

- Retirar del equipo de auditoría a los individuos correspondientes.
- Utilizar a individuos diferentes para que realicen una revisión adicional del trabajo de auditoria afectado o para repetir el trabajo en la medida necesaria.
- Recomendar al cliente de la auditoría que encargue a otra firma revisar o repetir el trabajo de auditoría afectado en la medida necesaria.
- Si la infracción está relacionada con un servicio no relacionado con el aseguramiento que afecta a los registros contables o a un importe registrado en los estados financieros, encargar a otra firma para evaluar los resultados el servicio distinto al aseguramiento o hacer que otra firma repita el servicio distinto al aseguramiento en la medida necesaria para permitir que la otra firma asuma la responsabilidad por el servicio.

R400.81 Si la firma determina que no pueden llevarse a cabo acciones para abordar las consecuencias de la infracción satisfactoriamente, la firma deberá informar a los encargados de la gobernanza tan pronto como sea posible y llevar a cabo los pasos necesarios para terminar el encargo de auditoría en cumplimiento con cualquier requerimiento legal o regulatorio aplicable. Cuando finalizar el encargo no este permitido por las leyes o regulaciones, la firma deberá cumplir con cualesquiera requerimientos de informar e información a revelar.

R400.82 Si la firma determina que pueden llevarse a cabo acciones para abordar las consecuencias de la infracción satisfactoriamente, la firma deberá analizar con los encargados de la gobernanza:

(a) la importancia de la infracción, incluyendo su naturaleza y duración;

(b) cómo ha ocurrido y cómo se ha identificado la infracción;

(c) las acciones propuestas o llevadas a cabo y porque la acción abordará satisfactoriamente las consecuencias de la infracción y permitirá a la firma emitir un informe de auditoría;

(d) la conclusión de que, según el juicio profesional de la firma, la objetividad no se ha visto comprometida y la justificación de dicha conclusión; y
(e) cualesquiera pasos propuestos o llevados a cabo por la firma para reducir o evitar el riesgo de que ocurran más infracciones.

Dicho análisis deberá tener lugar tan pronto como sea posible salvo que los encargados de la gobernanza propongan otro plazo temporal para informar sobre infracciones menos significativas.

Comunicación de infracciones a los encargados de la gobernanza

400.83 A1 Los párrafos R300.9 y R300.10 establecen requerimientos sobre la comunicación con los encargados de la gobernanza.

R400.84 Con respecto a las infracciones, la firma deberá comunicar por escrito a los encargados de la gobernanza:

(a) todos los temas discutidos de acuerdo con el párrafo R400.82 y obtener la conformidad de los encargados de la gobernanza de que la acción puede ser, o ha sido tomada, satisfactoriamente para abordar las consecuencias de la infracción; y

(b) una descripción de:

(i) las políticas y procedimientos relevantes de la firma para la infracción, diseñados para proporcionar un aseguramiento razonable de que la independencia se mantiene; y

(ii) cualesquiera medidas que la firma haya tomado, o se propone tomar, para reducir o evitar el riesgo de que ocurran futuras infracciones.

R400.85 Si los encargados de la gobernanza no concluyen que la acción propuesta por la firma de acuerdo con el párrafo R400.80(e)(ii) aborda satisfactoriamente las consecuencias de la infracción, la firma deberá tomar las medidas necesarias para terminar el encargo de auditoría de acuerdo con el párrafo R400.81.

Infracciones antes de que el informe previo de auditoría se haya emitido

R400.86 Si la infracción tuvo lugar antes de la emisión del informe previo de auditoría, la firma deberá cumplir con las disposiciones de la Parte 4A al evaluar la importancia y el impacto de la infracción en la objetividad de la firma y su capacidad para emitir un informe de auditoría en el periodo actual.

R400.87 La firma también deberá:

(a) considerar el impacto de la infracción, si lo hay, en la objetividad de la firma respecto a cualquier informe de auditoría emitido previamente, y la posibilidad de retirar dichos informes de auditoría; y

(b) discutir el tema con los responsables de la gobernanza.

Documentación

R400.88 Para cumplir con los requerimientos de los párrafos R400.80 a R400.87, la firma deberá documentar:

(a) la infracción;

(b) las acciones llevadas a cabo;

(c) las decisiones clave tomadas;

(d) todos los temas analizados con los encargados de la gobernanza; y

(e) cualesquiera deliberaciones con un organismo profesional o regulatorio o con una autoridad supervisora.

R400.89 Si la firma continua con el encargo de auditoría, deberá documentar:

(a) la conclusión de que, según el juicio profesional de la firma, la objetividad no se ha visto comprometida; y

(b) la justificación por la que la acción llevada a cabo aborda satisfactoriamente las consecuencias de la infracción y permitirá a la firma emitir un informe de auditoría.

SECCIÓN 410

TARIFAS

Introducción

410.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, de ser independientes y de aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

410.2 La naturaleza y el nivel de las tarifas u otros tipos de remuneración puede crear amenaza de interés propio o de intimidación. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

Tarifas- Tamaño relativo

Todos los clientes de auditoría

410.3 A1 Cuando el total de las tarifas generadas por un cliente de auditoría de la firma sobre el que se expresa una opinión de auditoría representan una gran parte de las tarifas totales de dicha firma, la dependencia de dicho cliente y la preocupación por perder el cliente pueden crear una amenaza de interés propio o intimidación.

410.3 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La estructura operativa de la firma.
- Si la firma está bien establecida o es nueva.
- La importancia cualitativa o cuantitativa del cliente para la firma.

410.3 A3 Un ejemplo de una acción que puede ser una salvaguarda para abordar dicha amenaza de interés propio o intimidación es incrementar la base de clientes de la firma para reducir la dependencia del cliente de auditoría.

410.3 A4 Cuando las tarifas generadas por un cliente de auditoría para firma representan una gran proporción de los ingresos de actividades ordinarias de un socio o de un despacho de la firma también se crea una amenaza de interés propio o intimidación.

410.3 A5 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- la importancia cualitativa o cuantitativa del cliente para el socio o despacho.
- la medida en la que la compensación del socio, o socios del despacho, depende de las tarifas generadas por el cliente.

410.3 A6 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir una salvaguarda para hacer frente a tales amenazas de interés propio o intimidación se encuentran:

- incrementar la base de clientes del socio o de la oficina para reducir la dependencia del cliente de auditoría.

- hacer que un revisor apropiado que no ha sido parte del encargo de auditoría revise el trabajo.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R410.4 Cuando un cliente de auditoría es una entidad de interés público y durante dos años consecutivos, el total de las tarifas del cliente y sus entidades relacionadas representan más de un 15% de las tarifas totales recibidas por la firma que expresa la opinión sobre los estados financieros, la firma deberá:

(a) revelar a los encargados de la gobernanza del cliente de auditoría el hecho de que el total de dichas tarifas representa más del 15% de las tarifas totales recibidas por la firma; y

(b) analizar si alguna de las acciones que siguen puede ser una salvaguarda para abordar la amenaza creada por el total de tarifas recibidas por la firma de su cliente, y si es el caso, aplicarla:

(i) que antes de que se emita la opinión de auditoría de los estados financieros del segundo año, un contador profesional, que no es miembro de la firma, exprese su opinión sobre los estados financieros, realice una revisión del control de calidad del encargo, o que un organismo profesional realice una revisión de ese encargo que es equivalente a una revisión de control de calidad del encargo ("revisión previa a la emisión"); o

(ii) que después del segundo año se emita la opinión sobre los estados financieros, y antes de emitir la opinión de auditoría del tercer año, un contador profesional, que no sea miembro de la firma, expresará su opinión sobre los estados financieros, o que un organismo profesional realice una revisión de la auditoría del segundo año que es equivalente a un encargo de revisión de control de calidad (“revisión posterior a la emisión”).

R410.5 Cuando el total de las tarifas descritas en el párrafo R410.4 excede de forma significativa el 15% la firma debe determinar si el nivel de amenaza es tal que la emisión de una revisión posterior a la emisión no reduciría la amenaza a un nivel aceptable. Si es el caso, la firma deberá realizar una revisión previa a la emisión.

R410.6 Si las tarifas descritas en el párrafo R410.4 continúan excediendo el 15%, la firma deberá cada año:

(a) revelar a y discutir con los encargados de la gobernanza los temas establecidos en el párrafo R410.4; y

(b) cumplir con los párrafos R410.4(b) y R410.5.

Tarifas- Vencidas

410.7 A1 Se puede crear una amenaza de interés propio si una parte significativa de las tarifas no se paga antes de que el informe de auditoría del siguiente año sea

emitido. Generalmente se espera que la firma requiera el pago de dichas tarifas antes de la emisión de dicho informe de auditoría. Los requerimientos y material de aplicación establecidos en la Sección 511 con respecto a los préstamos y garantías pueden ser también de aplicación en las situaciones donde existen dichas tarifas impagadas.

410.7 A2 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Obtener un pago parcial de las tarifas vencidas.
- Hacer que un revisor apropiado que no ha sido parte del encargo revise el trabajo realizado.

R410.8 Cuando una parte significativa de las tarifas debidas por un cliente de auditoria continua impagada por un largo periodo de tiempo, la firma debe determinar:

(a) si las tarifas vencidas pueden ser equivalentes a un préstamo al cliente; y

(b) si es apropiado que la firma sea nombrada de nuevo o continuar con el encargo de auditoría.

Tarifas contingentes

410.9 A1 Las tarifas contingentes son tarifas calculadas en una base predeterminada relacionada con el resultado de una transacción o el resultado de los servicios realizados. Una tarifa contingente cargada a través de un intermediario es un ejemplo de una tarifa contingente indirecta. En esta sección, la tarifa no se considera como contingente si se establece por un tribunal u otra autoridad pública.

R410.10 Una firma no debe cargar directa o indirectamente una tarifa contingente por un encargo de auditoría.

R410.11 Una firma o firma de la red no debe cargar directa o indirectamente una tarifa contingente por un servicio no relacionado con el aseguramiento prestado a un cliente de auditoría; si.

(a) la tarifa se carga por la firma que expresa la opinión sobre los estados financieros y la tarifa es material o tiene importancia relativa o se espera que sea material o tenga importancia relativa para la firma;

(b) si la tarifa se carga por una firma de la red que participa en una parte significativa de la auditoría y la tarifa es material o tiene importancia relativa o se espera que sea material o tenga importancia relativa para la firma; o

(c) el resultado del servicio no relacionado con el aseguramiento, y por tanto el importe de la tarifa, depende en un juicio futuro o presente relacionado con la auditoría de un importe material o con importancia relativa en los estados financieros.

410.12 A1 Los párrafos R410.10 y R410.11 impiden a una firma o a una firma de la red participar en determinados acuerdos de tarifas contingentes con un cliente de auditoría. Incluso aunque no se impide un acuerdo de tarifa contingente al prestar

un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría, se puede crear una amenaza de interés propio.

410.12 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- El rango de los posibles importes de las tarifas.
- Si una entidad apropiada determina el resultado del que depende la tarifa contingente.
- La revelación a los usuarios previstos el trabajo realizado por la firma y la base de la remuneración.
- La naturaleza del servicio.
- El efecto del evento o transacción en los estados financieros.

410.12 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Hacer que un revisor apropiado que no haya participado en la realización del servicio de no aseguramiento revise el trabajo realizado por la firma.
- Obtener un acuerdo previo por escrito con el cliente sobre la base de la remuneración.

SECCIÓN 411

POLÍTICAS DE COMPENSACIÓN Y EVALUACIÓN

Introducción

411.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, de ser independientes y de aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

411.2 Las políticas de evaluación o compensación de una firma pueden crear una amenaza de interés propio. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

411.3 A1 Cuando a un miembro del equipo de auditoría de un cliente de auditoría particular se le evalúa o se le compensa por vender servicios no relacionados con el aseguramiento a dicho cliente de auditoría, el nivel de la amenaza de interés propio dependerá de:

(a) qué proporción de la compensación o evaluación está basada en la venta de dichos servicios;

(b) el papel del individuo en el equipo de auditoría; y

(c) si la venta de dichos servicios no relacionados con el aseguramiento influye las decisiones de promoción.

411.3 A2 Entre los ejemplos que podrían eliminar dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Revisar el plan de compensación o proceso de evaluación para dicho individuo.
- Retirar del equipo de auditoría al individuo.

411.3 A3 Un ejemplo de una acción que puede ser una salvaguarda para abordar dicha amenaza de interés propio es hacer que un revisor apropiado revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría.

R411.4 Una firma no evaluará o compensará a un socio de auditoría clave basándose en el éxito del socio en la venta de servicios no relacionados con el aseguramiento al socio del cliente de auditoría. Este requerimiento no impide acuerdos normales de participaciones en las ganancias entre los socios de una firma.

SECCIÓN 420

REGALOS Y ATENCIONES SOCIALES

Introducción

420.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, de ser independientes y de aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

420.2 Aceptar regalos y atenciones sociales de un cliente de auditoría puede crear una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación. Esta sección establece un requerimiento específico y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimiento y material de aplicación

R420.3 Una firma, una firma de la red o un miembro de un equipo de auditoría no debe aceptar regalos o atenciones sociales de un cliente de auditoría, a menos que su valor sea trivial e intrascendente.

420.3 A1 Cuando una firma, una firma de la red o un miembro de un equipo de auditoría ofrece a o acepta de un cliente de auditoría un incentivo, son de aplicación los requerimientos y material de aplicación establecidos en la Sección 340 y el incumplimiento de dichos requerimientos puede crear una amenaza a la independencia.

420.3 A2 Los requerimientos establecidos en la Sección 340 relacionados con ofrecer o aceptar incentivos no permiten a la firma, a la firma de la red o a un miembro del equipo de auditoría aceptar regalos o atenciones sociales cuando la intención es influir indebidamente en el comportamiento incluso si el valor es trivial o intrascendente.

SECCIÓN 430

LITIGIOS REALES O AMENAZADOS

Introducción

430.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, de ser independientes y de aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

430.2 Cuando tiene lugar un litigio con un cliente de auditoría, o parece probable, se crean amenazas de interés propio e intimidación. Esta sección establece el material de aplicación específico pertinente para aplicar el Marco Conceptual en tales circunstancias.

Material de aplicación

General

430.3 A1 La relación entre la gerencia del cliente y los miembros del equipo de auditoría debe caracterizarse por una completa sinceridad y completa revelación de información sobre todos los aspectos de las operaciones del cliente. Posiciones adversas pueden surgir de un litigio actual o amenaza de litigio entre un cliente de auditoría y la firma, una firma de la red o un miembro del equipo de auditoría. Dichas posiciones adversas pueden afectar a la disposición de la gerencia a revelar información completa y crear amenazas de interés propio o intimidación.

430.3 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La materialidad o importancia relativa del litigio.
- Si el litigio esta relacionado con un encargo de auditoría previo.

430.3 A3 Si el litigio implica a un miembro del equipo de auditoría, un ejemplo de una acción que puede eliminar dichas amenazas de interés propio e intimidación es retirar al individuo del equipo de auditoría.

430.3 A4 Un ejemplo de una acción que puede ser una salvaguarda para abordar dichas amenazas de interés propio e intimidación es que un revisor apropiado revise el trabajo realizado.

SECCIÓN 510

INTERESES FINANCIEROS

Introducción

510.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, de ser independientes y de aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

510.2 La tenencia de un interés financiero en un cliente de auditoría puede crear una amenaza de interés propio. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

510.3 A1 Un interés financiero puede poseerse directa o indirectamente a través de un intermediario como un vehículo de inversión colectiva, una inmobiliaria o un fondo. Cuando el propietario beneficiario tiene control sobre el intermediario o la capacidad de influir en las decisiones de inversión, el Código define el interés financiero como directo. Por contra, cuando el propietario beneficiario no tiene control sobre el intermediario o la capacidad de influir en las decisiones de inversión, el Código define el interés financiero como indirecto.

510.3 A2 Esta sección contiene referencias a la "materialidad o importancia relativa" de un interés financiero. Al determinar si dicho interés es material o tiene importancia relativa para un individuo, se tienen en cuenta la riqueza combinada neta del individuo y de cualesquiera miembros de la familia inmediata del individuo.

510.3 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenaza de interés propio creado por la tenencia de un interés financiero en un cliente de auditoría incluyen:

- El papel de los individuos que tienen el interés financiero.
- Si el interés financiero es directo o indirecto.
- La materialidad o importancia relativa del interés financiero.

Intereses financieros mantenidos por la firma, una firma de la red, un miembro del equipo de auditoría y otros

R510.4 De acuerdo con el párrafo R510.5, no debe tenerse un interés financiero directo o un interés financiero material o con importancia relativa indirecto en un cliente de auditoria por:

(a) la firma o de una firma de la red;

(b) un miembro del equipo de auditoría o cualquier miembro de la familia inmediata del individuo;

(c) cualquier otro socio en la oficina en la que el socio del encargo realiza su actividad en relación con el encargo de auditoría, o cualquier otro familiar inmediato de dichos socios; o

(d) cualquier otro socio o empleado de la gerencia que proporciona servicios distintos a la auditoría al cliente de auditoria, excepto para cualquiera que su implicación sea mínima, o cualquier individuo de su familia inmediata.

510.4 A1 La oficina en la que el socio del encargo realiza su actividad en relación con un encargo de auditoría no es necesariamente la oficina a la que el socio está asignado. Cuando el socio del encargo esta localizado en una oficina diferente de la de los otros miembros del equipo de auditoría, es necesario un juicio profesional para determinar la oficina en la que el socio realiza su actividad en relación con el encargo.

R510.5 Como excepción al párrafo R510.4, un familiar inmediato según se identifica en los subpárrafos R510.4(c) o (d) puede mantener un interés financiero directo o indirecto material o con importancia relativa en un cliente de auditoría, siempre que:

(a) El miembro de la familia reciba el interés financiero por derechos de los trabajadores, por ejemplo, a través de planes de pensiones o de opciones sobre acciones, y cuando sea necesario, la firma aborde la amenaza creada por el interés financiero; y

(b) el miembro de la familia disponga o anule el interés financiero tan pronto como sea posible cuando el miembro de la familia tiene o obtiene el derecho a hacerlo o en el caso de opciones sobre acciones, cuando el miembro de la familia obtiene el derecho a ejercitar la opción.

Intereses financieros en una entidad que controla a un cliente de auditoría

R510.6 Cuando una entidad tiene una participación controladora en un cliente de auditoría y el cliente es material o tiene importancia relativa para la entidad, ni la firma, ni una firma de la red, ni un miembro del equipo de auditoría, ni cualquier otro individuo de la familia inmediata debe tener un interés financiero directo o un interés financiero material o con importancia relativa indirecto en la entidad.

Intereses financieros mantenidos como fideicomisarios

R510.7 El párrafo R510.4 también se aplica a un interés financiero en un cliente de auditoría mantenido por un fideicomiso del que la firma, una firma de la red o un individuo que actúa como fideicomisario, a menos que:

(a) ninguno de los siguientes sea beneficiario del fideicomiso: el fideicomisario, el miembro del equipo de auditoría o cualquier individuo de su familia inmediata, la firma o una firma de la red;

(b) el interés mantenido en el cliente de auditoría por el fideicomiso no sea material o carezca de importancia relativa para el fideicomiso;

(c) el fideicomiso no es capaz de ejercer una influencia significativa sobre el cliente de auditoría; y

(d) ninguno de los siguientes puede influir de forma significativa en cualquier decisión de inversión que implique un interés financiero en el cliente de auditoría: el fideicomisario, el miembro del equipo de auditoría o cualquier individuo de su familia inmediata, la firma o una firma de la red.

Intereses financieros en común con el cliente de auditoría

R510.8 (a) Una firma, o una firma de la red, o un miembro del equipo de auditoría, o cualquier individuo de su familia inmediata no debe mantener un interés financiero en una entidad cuando un cliente de auditoría también tiene un interés financiero en la entidad, a menos que:

(i) el interés no sea material o carezca de importancia relativa para la firma, la firma de la red, el miembro del equipo de auditoría o cualquier miembro de la familia inmediata del individuo y el cliente de auditoría, según proceda; o

(ii) el cliente de auditoría no puede ejercer una influencia significativa sobre la entidad.

(b) Antes de que un individuo que tenga un interés financiero según se describe en el párrafo R510.8(a) pueda convertirse en un miembro del equipo de auditoría, el individuo o cualquier miembro de la familia inmediata del individuo, debe:

(i) deshacerse de dicho interés, o

(ii) deshacerse de una parte suficiente de dicho interés de forma que la parte restante del interés ya no sea material o carezca de importancia relativa.

Intereses financieros recibidos de forma no intencionada

R510.9 Si una firma, una firma de la red, un socio o un empleado de la firma o de una firma de la red, o cualquier individuo de la familia inmediata, recibe un interés financiero directo o un interés financiero material o con importancia relativa indirecto en un cliente de auditoría por medio de una herencia, regalo, como resultado de una fusión o en circunstancias similares y esta sección no hubiese permitido mantener dicho interés de otra forma, entonces:

(a) si el interés se recibe por la firma o una firma de la red, o un miembro del equipo de auditoría o cualquier otro individuo de la familia inmediata, el interés financiero debe deshacerse de él inmediatamente, o debe disponerse de una parte suficiente del interés financiero indirecto de forma que el interés restante ya no sea material o carezca de importancia relativa; o

(b) (i) si el interés se recibe por un individuo que no es un miembro del equipo de auditoría o cualquier otro individuo de su familia inmediata, el interés financiero debe ser dispuesto tan pronto como sea posible, o deshacerse de una parte suficiente de un interés financiero indirecto de forma que el interés restante ya no sea material o carezca de importancia relativa; y

(ii) pendiente de la disposición del interés financiero, cuando sea necesario la firma deberá abordar la amenaza creada.

Intereses financieros- Otras circunstancias
Familia inmediata

510.10 A1 Si un miembro del equipo de auditoría o cualquier individuo de su familia inmediata, o la firma o una firma de la red tiene un interés financiero en una entidad en la que es conocido que también tiene un interés financiero en dicha entidad un director o un ejecutivo o un propietario con control del cliente de auditoria puede crearse una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación.

510.10 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- El papel del individuo en el equipo de auditoría.
- Si la propiedad de la entidad se mantiene concentrada o dispersa.
- Si el interés permite al inversor controlar o influir significativamente a la entidad.
- La materialidad o importancia relativa del interés financiero.

510.10 A3 Un ejemplo de acción que puede eliminar dicha amenaza por interés propio, familiaridad o intimidación es retirar al miembro del equipo de auditoría con el interés del equipo de auditoría.

510.10 A4 Un ejemplo de una acción que puede ser una salvaguarda para abordar dicha amenaza de interés propio es hacer que un revisor apropiado revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría.

Familia cercana

510.10 A5 Si un miembro del equipo de auditoría sabe que un miembro de la familia cercana tiene un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material o con importancia relativa en el cliente de auditoría puede crearse una amenaza de interés propio.

510.10 A6 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- La naturaleza de la relación entre el miembro del equipo de auditoría y el miembro de la familia cercana.
- Si el interés financiero es directo o indirecto.
- La materialidad o importancia relativa del interés financiero para el miembro de la familia cercana.

510.10 A7 Entre los ejemplos que podrían eliminar dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Hacer que el miembro de la familia cercana disponga, tan pronto como sea posible, de todos los intereses financieros o disponga de una parte suficiente de un interés financiero indirecto de forma que el interés restante ya no sea material o carezca de importancia relativa.

- Retirar del equipo de auditoría al individuo.

510.10 A8 Un ejemplo de una acción que puede ser una salvaguarda para abordar dicha amenaza de interés propio es hacer que un revisor apropiado revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría.

Otros individuos

510.10 A9 Puede crearse una amenaza de interés propio si un miembro del equipo de auditoría conoce qué individuos como los que siguen tienen un interés financiero en un cliente de auditoría:

- Socios y empleados profesionales de la firma o de una firma de la red, además de aquellos que no tienen permitido específicamente tener dichos intereses financieros según el párrafo R510.4, o miembros de su familia inmediata.

- Individuos con una relación personal cercana con un miembro del equipo de auditoría.

510.10 A10 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- La estructura organizativa, operativa y de información de la firma.

- La naturaleza de la relación entre el individuo y el miembro del equipo de auditoría.

510.10 A11 Un ejemplo de acción que puede eliminar dicha amenaza por interés propio es retirar al miembro del equipo de auditoría con la relación personal del equipo de auditoría.

510.10 A12 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Excluir al miembro del equipo de auditoría de cualquier toma de decisiones significativa que concierna al encargo de auditoría.

- Hacer que un revisor apropiado revise el trabajo del miembro del equipo de auditoría.

Plan de beneficios por retiro de una firma o una firma de la red

510.10 A13 Si un plan de beneficios por retiro de una firma o una firma de la red mantiene un interés financiero directo o indirecto con materialidad o importancia relativa en un cliente de auditoría puede crearse una amenaza de interés propio.

SECCIÓN 511

PRÉSTAMOS Y GARANTIAS

Introducción

511.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, de ser independientes y de aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

511.2 Un préstamo o una garantía de un préstamo con un cliente de auditoría puede crear una amenaza de interés propio. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

511.3 A1 Esta sección contiene referencias a la “materialidad o importancia relativa” de un préstamo o una garantía. Al determinar si dicho préstamo o garantía es material o tiene importancia relativa para un individuo, se tienen en cuenta la riqueza combinada neta del individuo y de los miembros de la familia inmediata del individuo.

Préstamos y garantías con un cliente de auditoría

R511.4 Una firma, una firma de la red, un miembro del equipo de auditoría o cualquier individuo de la familia inmediata no debe realizar o garantizar un préstamo a un cliente de auditoría a menos que no sea material o carezca de importancia relativa para:

(a) la firma, la firma de la red o el individuo que realiza el préstamo o la garantía, según sea de aplicación, y

(b) el cliente.

Préstamos y garantías con un cliente de auditoría que es un banco o institución similar

R511.5 Una firma, una firma de la red, un miembro del equipo de auditoría o cualquier individuo de la familia inmediata no debe aceptar un préstamo o una garantía de un préstamo de un cliente de auditoría que es un banco o una institución similar a menos que el préstamo o garantía se realice bajo los procedimientos, términos y condiciones normales de préstamo.

511.5 A1 Ejemplos de préstamos incluyen hipotecas, sobregiros bancarios, préstamos para vehículos y saldos de tarjetas de crédito.

511.5 A2 Incluso si una firma o una firma de la red recibe un préstamo de un cliente de auditoría que es un banco o una institución similar bajo procedimientos, términos y condiciones normales, el préstamo puede crear una amenaza de interés propio si es material o tiene importancia relativa para el cliente de auditoría o la firma que recibe el préstamo.

511.5 A3 Un ejemplo de una acción que puede ser una salvaguarda para abordar dicha amenaza de interés propio es hacer que un revisor apropiado, que no sea un miembro del equipo de auditoría y de una firma de la red que no es beneficiaria del préstamo, revise el trabajo.

Depósitos y cuentas de corretaje

R511.5 Una firma, una firma de la red, un miembro del equipo de auditoría o cualquier individuo de la familia inmediata no debe tener depósitos o una cuenta de corretaje con un cliente de auditoría que es un banco, un corredor o una institución similar a menos que el depósito o la cuenta se tenga bajo términos comerciales normales.

Préstamos y garantías con un cliente de auditoría que no es un banco o institución similar

R511.5 Una firma, una firma de la red, un miembro del equipo de auditoría o cualquier individuo de la familia inmediata no debe aceptar un préstamo o de tener una garantía de un préstamo con, un cliente de auditoría que no es un banco o una institución similar a menos que el préstamo o garantía no sea material o carezca de importancia relativa para:

(a) la firma, la firma de la red o el individuo que recibe el préstamo o la garantía, según sea de aplicación, y

(b) el cliente.

SECCIÓN 520

RELACIONES DE NEGOCIOS

Introducción

520.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, de ser independientes y de aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

520.2 Una relación de negocios cercana con un cliente de auditoría o su gerencia puede crear una amenaza de interés propio o intimidación. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

520.3 A1 Esta sección contiene referencias a la “materialidad o importancia relativa” de un interés financiero y a la “significatividad” de una relación de negocios. Al determinar si dicho interés financiero es material o tiene importancia relativa para un individuo, se tienen en cuenta la riqueza combinada neta del individuo y de cualesquiera miembros de la familia inmediata del individuo.

520.3 A2 Ejemplos de una relación de negocios cercana que surgen de una relación comercial o de un interés financiero común incluyen:

- La posesión de un interés financiero en un negocio conjunto con el cliente o un propietario controlador, director o ejecutivo u otro individuo que realiza actividades de gerencia de alto nivel.
- Acuerdos para combinar uno o más servicios o productos de la firma o de una firma de la red con uno o más servicios o productos del cliente y comercializar el paquete con referencia a ambas partes.
- Acuerdos de distribución o comercialización según los cuales la firma o una firma de la red distribuye o comercializa productos o servicios del cliente, o el cliente distribuye o comercializa productos o servicios de la firma o de una firma de la red.

Relaciones de negocio de la firma, firma de la red, miembro del equipo de auditoría o familiar cercano

R520.4 Una firma, una firma de la red o un miembro del equipo de auditoría no debe tener una relación de negocios cercana con un cliente de auditoría o su gerencia a menos que cualquier interés financiero no sea material o carezca de importancia relativa y la relación de negocios sea insignificante para el cliente o su gerencia y la firma, la firma de la red o el miembro del equipo de auditoría, según proceda.

520.4 A1 Si hay una relación de negocios cercana entre el cliente de auditoría o su gerencia y un familiar inmediato de un miembro del equipo de auditoría puede crearse una amenaza de interés propio o intimidación.

Intereses comunes en entidades con la propiedad muy concentrada

R520.5 Una firma, una firma de la red, un miembro del equipo de auditoría, o cualquier familiar cercano del individuo no debe tener una relación de negocios que implique tener una participación en una entidad con la propiedad muy concentrada cuando un cliente de auditoría, un director o un ejecutivo del cliente, o cualquier grupo de los anteriores, también mantiene una participación en dicha entidad, a menos que:

(a) la relación de negocios sea insignificante para la firma, la firma de la red, o el individuo, según sea de aplicación, y el cliente;

(b) el interés financiero no es material o carece de importancia relativa para el inversor o grupo de inversores; y

(c) el interés financiero no da al inversor, o grupo de inversores, la capacidad para controlar a la entidad de propiedad más restringida.

Compra de bienes o servicios

520.6 A1 La compra de bienes y servicios de un cliente de auditoría por una firma, una firma de la red, un miembro del equipo de auditoría o cualquier miembro de la familia inmediata del individuo normalmente no crea una amenaza a la independencia si la transacción se realiza en el curso normal del negocio y a precios de mercado. Sin embargo, tales transacciones pueden ser de tal naturaleza y magnitud que crean una amenaza de interés propio.

520.6 A2 Entre los ejemplos que podrían eliminar dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Eliminar o reducir la magnitud de la transacción.
- Retirar del equipo de auditoría al individuo.

SECCIÓN 521

RELACIONES FAMILIARES Y PERSONALES

Introducción

521.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

521.2 Las relaciones familiares o personales con personal del cliente pueden crear una amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

521.3 A1 Una amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación puede ser creada por relaciones de familia y personal entre un miembro del equipo de auditoría y un director o un ejecutivo, dependiendo de su función, determinados empleados del cliente de auditoría.

521.3 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- Las responsabilidades del individuo sobre el equipo de auditoría.
- El papel del miembro de la familia u otro individuo dentro del cliente y la cercanía de la relación.

Familia inmediata de un miembro de un equipo de auditoría

521.4 A1 Se crea una amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación cuando un familiar inmediato de un miembro de un equipo de auditoría es un empleado en una posición desde la que puede ejercer una influencia significativa sobre la posición financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo del cliente.

521.4 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La posición mantenida por el familiar inmediato.
- El papel del miembro del equipo de auditoría.

521.4 A3 Un ejemplo de una acción que podría eliminar esa amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación es retirar del equipo de auditoría al individuo.

521.4 A4 Un ejemplo de una acción que podría servir de salvaguarda para abordar una amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación es estructurar las responsabilidades del equipo de auditoría de manera que el miembro del equipo de auditoría no tenga que ver con asuntos que estén dentro de la responsabilidad del familiar inmediato.

R521.5 Un individuo no participará como miembro de un equipo de auditoría cuando cualquier miembro de la familia inmediata del individuo:

(a) es un director o ejecutivo del cliente de auditoría;

(b) es un empleado en una posición desde que la que ejerce una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros del cliente sobre los que la firma expresará una opinión; o

(c) estuviera en tal posición durante cualquier periodo cubierto por el encargo o los estados financieros.

Familia cercana de un miembro de un equipo de auditoría

521.6 A1 Se crea una amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación cuando un familiar cercano de un miembro de un equipo de auditoría es:

(a) un director o ejecutivo del cliente de auditoría; o

(b) un empleado en una posición desde que la que ejerce una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros del cliente sobre los que la firma expresará una opinión.

521.6 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La naturaleza de la relación entre el miembro del equipo de auditoría y el familiar cercano.
- La posición mantenida por el familiar cercano.
- El papel del miembro del equipo de auditoría.

521.6 A3 Un ejemplo de una acción que podría eliminar esa amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación es retirar del equipo de auditoría al individuo.

521.6 A4 Un ejemplo de una acción que podría servir de salvaguarda para abordar una amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación es estructurar las responsabilidades del equipo de auditoría de manera que el miembro del equipo de auditoría no tenga que ver con asuntos que estén dentro de la responsabilidad del familiar cercano.

Otras relaciones cercanas de un miembro de un equipo de auditoría

R521.7 Un miembro de un equipo de auditoría consultará de acuerdo con las políticas y procedimientos de la firma si el miembro del equipo de auditoría tiene una relación cercana con un individuo que no es un familiar inmediato o cercano, pero que es:

(a) es un director o ejecutivo del cliente de auditoría; o

(b) es un empleado en una posición desde que la que ejerce una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros del cliente sobre los que la firma expresará una opinión.

521.7 A1 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación creada por tal relación incluyen:

- La naturaleza de la relación entre el individuo y el miembro del equipo de auditoría.
- La posición que el individuo mantiene con el cliente.
- El papel del miembro del equipo de auditoría.

521.7 A2 Un ejemplo de una acción que podría eliminar esa amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación es retirar del equipo de auditoría al individuo.

521.7 A3 Un ejemplo de una acción que podría servir de salvaguarda para abordar una amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación es estructurar las responsabilidades del equipo de auditoría de manera que el miembro del equipo de auditoría no tenga que ver con asuntos que estén dentro de la responsabilidad del individuo con quien el miembro del equipo de auditoría tiene una relación cercana.

Relaciones de socios y empleados de la firma

R521.8 Los socios y empleados de la firma consultarán de acuerdo con las políticas y procedimientos de la firma si son conscientes de una relación personal o familiar entre:

(a) un socio o empleado de la firma o firma de la red que no sea miembro del equipo de auditoría; y

(b) un director o ejecutivo del cliente de auditoría o un empleado del cliente de auditoría en una posición desde que la que ejerce una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros del cliente sobre los que la firma expresará una opinión.

521.8 A1 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación creada por tal relación incluyen:

- La naturaleza de la relación entre el socio o empleado de la firma y el director o ejecutivo o empleado del cliente.
- El grado de interacción del socio o empleado de la firma con el equipo de auditoría.
- La posición del socio o empleado dentro de la firma.
- La posición que el individuo mantiene con el cliente.

521.8 A2 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir una salvaguarda para abordar tales amenazas de interés propio, de familiaridad o de intimidación se encuentran:

- Estructurar las responsabilidades del socio o empleado para reducir cualquier influencia potencial sobre el encargo de auditoría.

- Hacer que un revisor apropiado revise el trabajo de auditoría realizado.

SECCIÓN 522

SERVICIO RECIENTE CON UN CLIENTE DE AUDITORÍA

Introducción

522.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

522.2 Si un miembro de un equipo de auditoría ha prestado servicio recientemente como un director o ejecutivo, o empleado del cliente de auditoría, una amenaza de interés propio, de auto-revisión o de familiaridad puede ser creada. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

Servicios prestados durante el periodo cubierto por el informe de auditoría

R522.3 El equipo de auditoría no incluirá un individuo que, durante el periodo cubierto por el informe de auditoría:

(a) haya servido como director o ejecutivo del cliente de auditoría; o

(b) fuera un empleado en una posición desde que la que ejerce una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros del cliente sobre los que la firma expresará una opinión.

Servicios prestados previos al periodo cubierto por el informe de auditoría

522.4 A1 Una amenaza de interés propio, de auto-revisión o de familiaridad puede generarse si, antes del periodo cubierto por el informe de auditoría, un miembro del equipo de auditoría:

(a) haya servido como director o ejecutivo del cliente de auditoría; o

(b) fuera un empleado en una posición desde la que ejerce una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros del cliente sobre los que la firma expresará una opinión.

Por ejemplo, se crearía una amenaza si una decisión tomada o trabajo realizado por el individuo en el periodo anterior, mientras estaba empleado por el cliente, va a ser evaluado en el periodo actual como parte del encargo de auditoría actual.

522.4 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La posición que el individuo mantiene con el cliente.
- El intervalo de tiempo desde que el individuo dejó al cliente.

- El papel del miembro del equipo de auditoría.

522.4 A3 Un ejemplo de una acción que podría servir de salvaguarda para abordar una amenaza de interés propio, de auto-revisión o de familiaridad es tener un revisor apropiado que revise el trabajo realizado por el miembro del equipo de auditoría.

SECCIÓN 523

PRESTACIÓN DE SERVICIOS COMO DIRECTOR O EJECUTIVO DE UN CLIENTE DE AUDITORÍA

Introducción

523.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

523.2 La prestación de servicios como director o ejecutivo de un cliente de auditoría crea amenazas de auto-revisión y de interés propio. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

Servicios prestados como director o ejecutivo

R523.3 Un socio o empleado de la firma o una firma de la red no prestará servicios como director o ejecutivo de un cliente de auditoría de la firma.

Servicios prestados como secretario de la compañía

R523.4 Un socio o empleado de la firma o una firma de la red no prestará servicios como Secretario General de la Compañía para un cliente de auditoría de la firma, a menos que:

(a) esta práctica es permitida específicamente según la ley local, reglas o práctica profesional;

(b) la gerencia toma todas las decisiones relevantes; y

(c) las obligaciones y actividades realizadas se limitan a aquellas de naturaleza rutinaria y administrativa, tales como preparar las actas y mantener las declaraciones reglamentarias.

523.4 A1 La posición de Secretario General de la Compañía tiene implicaciones diferentes en jurisdicciones distintas. Las obligaciones pueden variar desde: obligaciones administrativas (tales como la gestión de personal y el mantenimiento de los documentos y registros) a obligaciones tan diversas como asegurar que la compañía cumple con las regulaciones o proporcionar consejo sobre asuntos de gobierno corporativo. Normalmente se considera que esta posición implica una asociación cercana con la entidad. Por lo tanto, se crea una amenaza si un socio o empleado de la firma o una firma de la red sirve como Secretario General de la Compañía para un cliente de auditoría. (Más información sobre la provisión de

servicios de no aseguramiento a un cliente de auditoría se establece en la Sección 600, Prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a un cliente de auditoría.)

SECCIÓN 524

EMPLEO CON UN CLIENTE DE AUDITORÍA

Introducción

524.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

524.2 Las relaciones de empleo con un cliente de auditoría pueden crear una amenaza de interés propio, de familiaridad o de intimidación. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

Todos los clientes de auditoría

524.3 A1 Una amenaza de familiaridad o de intimidación puede ser creada si cualquiera de los siguientes individuos ha sido miembro de un equipo de auditoría o socio de la firma o una firma de la red:

- Un director o ejecutivo del cliente de auditoría.
- Un empleado en una posición desde que la que ejerce una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros del cliente sobre los que la firma expresará una opinión.

Restricciones al socio antiguo o miembro del equipo de auditoría

R524.4 La firma asegurará que la firma o una firma de la red no mantiene conexión significativa con:

(a) un antiguo socio que se ha unido a un cliente de auditoría de la firma; o

(b) un antiguo miembro de un equipo de auditoría que se ha unido al cliente de auditoría, si se ha unido al cliente de auditoría bien como:

(i) director o ejecutivo; o

(ii) empleado en una posición desde que la que ejerce una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros del cliente sobre los que la firma expresará una opinión.

Se mantiene una conexión significativa entre la firma o una firma de la red y el individuo, a menos que:

(a) el individuo no tenga derecho a ningún beneficio o pago de la firma o firma de la red que no se haga de acuerdo con acuerdos predeterminados fijos;

(b) cualquier importe que se deba al individuo no sea material o carezca de importancia relativa para la firma o la firma de la red; y

(c) el individuo no continúa para participar o parecer que participa en el negocio o actividades profesionales de la firma o la firma de la red.

524.4 A1 Incluso si los requerimientos del párrafo R524.4 se cumplen todavía puede ser creada una amenaza de familiaridad o de intimidación.

524.4 A2 Una amenaza de familiaridad o de intimidación puede también ser creada si un antiguo socio de la firma o firma de la red se ha unido a una entidad en una de las posiciones descritas en el párrafo 524.3 A1 y en consecuencia la entidad se convierte en un cliente de auditoría de la firma.

524.4 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- La posición que el individuo mantiene con el cliente.
- Cualquier relación que el individuo tenga con el equipo de auditoría.
- El intervalo de tiempo desde que el individuo fue un miembro del equipo de auditoría o socio de la firma o firma de la red.
- La primera posición del individuo dentro del equipo de auditoría, firma o firma de la red. Un ejemplo es si el individuo era responsable de mantener contacto regular con la gerencia del cliente o aquellos encargados de la gobernanza.

524.4 A4 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir una salvaguarda para abordar las amenazas de familiaridad o de intimidación se encuentran:

- Modificar el plan de auditoría.
- Nombrar a las personas del equipo de auditoría que tengan suficiente experiencia relativa a la persona que se ha unido al cliente.
- Hacer que un revisor apropiado revise el trabajo del anterior miembro del equipo de auditoría.

Miembros del equipo de auditoría que acceden al empleo con un cliente

R524.5 Una firma o firma de la red tendrá políticas y procedimientos que requieren que los miembros del equipo de auditoría notifiquen a la firma o firma de la red cuando establecen negociaciones de empleo con un cliente de auditoría.

524.5 A1 Se crea una amenaza de interés propio cuando un miembro del equipo de auditoría participa en el encargo de auditoría mientras conoce que el miembro del equipo de auditoría se unirá, o podría unirse, con el cliente en algún momento en el futuro.

524.5 A2 Un ejemplo de una acción que podría eliminar esa amenaza de interés propio es retirar del equipo de auditoría al individuo.

524.5 A3 Un ejemplo de una acción que podría servir de salvaguarda para abordar una amenaza de interés propio es tener un revisor apropiado que revise cualquier juicio significativo hecho por el individuo mientras formaba parte del equipo.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Socios clave de auditoría

R524.6 De acuerdo con el párrafo R524.8, si una persona que ha sido un socio clave de auditoría con respecto a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público se une al cliente como:

(a) director o ejecutivo; o

(b) un empleado en una posición desde que la que ejerce una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros del cliente sobre los que la firma expresará una opinión,

la independencia se ve comprometida a menos que, después de que la persona cese de ser un socio clave de auditoría:

(i) el cliente de auditoría haya publicado estados financieros auditados que cubran un periodo no inferior a doce meses; y

(ii) el individuo no era un miembro del equipo de auditoría con respecto a la auditoría de esos estados financieros.

Socio principal o gerente (presidente ejecutivo o equivalente) de la firma

R524.7 De acuerdo con el párrafo R524.8, si un individuo que era el Socio Principal o Gerente (Presidente Ejecutivo o equivalente) de la firma se une con un cliente de auditoría que es una entidad de interés público como:

(a) director o ejecutivo; o

(b) un empleado en una posición desde que la que ejerce una influencia significativa en la preparación de los registros contables o los estados financieros del cliente sobre los que la firma expresará una opinión,

la independencia está comprometida, a menos que hayan pasado doce meses desde que el individuo era el Socio Principal o Gerente (Presidente Ejecutivo o equivalente) de la firma

Combinaciones de negocios

R524.8 Como excepción a los párrafos R524.6 y R524.7, la independencia no está comprometida si las circunstancias establecidas en esos párrafos surgen como resultado de una combinación de negocios y:

(a) la posición no se contemplaba en la combinación de negocios;

(b) cualesquiera beneficios o pagos desde la firma o una firma de la red debidos al anterior socio han sido liquidados por completo, a menos que se haya hecho de acuerdo con acuerdos predeterminados fijos, así como, cualquier importe debido al socio no es material o no tiene importancia relativa para la firma o firma de red según corresponda;

(c) el antiguo socio no continúa participando o parece participar en el negocio o actividades profesionales de la firma o firma de la red; y

(d) la firma trata la posición del antiguo socio mantenida con el cliente de auditoría con aquellos encargados de la gobernanza.

SECCIÓN 525

ASIGNACIONES DE PERSONAL TEMPORAL

Introducción

525.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

525.2 El préstamo de personal a un cliente de auditoría puede crear una amenaza de auto-revisión, de abogacía o de familiaridad. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

525.3 A1 Entre los ejemplos que podrían constituir una salvaguarda para abordar las amenazas generadas por el préstamo de personal a una firma o una firma de la red a un cliente de auditoría se incluyen:

- Llevar a cabo una revisión adicional del trabajo realizado por el personal prestado puede abordar una amenaza de auto-revisión.
- No incluir el personal prestado como un miembro del equipo de auditoría puede abordar una amenaza de familiaridad o de abogacía.
- No dar al personal prestado responsabilidad de auditoría para ninguna función o actividad que el personal realizó durante la asignación del personal prestado puede abordar una amenaza de auto-revisión.

525.3 A2 Cuando se crean amenazas de familiaridad o de abogacía por el préstamo de personal por una firma o una firma de la red a un cliente de auditoría, de manera que la firma o firma de la red se posiciona muy cerca de alinearse con las opiniones e intereses de la gerencia, las salvaguardas normalmente no están disponibles.

R525.4 Una firma o firma de la red no prestará personal a un cliente de auditoría a menos que:

(a) tal asistencia se proporcione solo por un periodo corto de tiempo;

(b) el personal que no esté implicado en proporcionar servicios no relacionados con el aseguramiento que no se permitiría según la Sección 600 y sus subsecciones; y

(c) el personal no asuma responsabilidades de gestión y el cliente de auditoría sea responsable de dirigir y supervisar las actividades del personal.

SECCIÓN 540

ASOCIACIÓN PROLONGADA DE PERSONAL (INCLUIDA LA ROTACIÓN DE SOCIOS) CON UN CLIENTE DE AUDITORÍA

Introducción

540.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

540.2 Cuando un individuo está implicado en un encargo de auditoría durante un largo periodo de tiempo, pueden crearse amenazas de familiaridad y de auto-revisión. Esta sección establece los requerimientos y el material de aplicación pertinentes para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

Todos los clientes de auditoría

540.3 A1 Aunque la comprensión de un cliente de auditoría y su entorno es fundamental para la calidad de la auditoría, puede crearse una amenaza de familiaridad como resultado de una asociación larga del individuo como miembro de un equipo de auditoría con:

(a) el cliente de auditoría y sus operaciones;

(b) la gerencia de alto nivel del cliente de auditoría; o

(c) los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión o la información financiera que conforma la base de los estados financieros.

540.3 A2 Una amenaza de interés propio podría crearse como resultado de la preocupación de una persona por perder un cliente antiguo o un interés en mantener una relación personal estrecha con un miembro de la gerencia de alto nivel o con los encargados de la gobernanza. Tal amenaza puede influir en el juicio del individuo de manera inapropiada.

540.3 A3 Los factores que son pertinentes para evaluar el nivel de dichas amenazas de familiaridad o de interés propio incluyen:

(a) En relación con el individuo:

- La duración total de la relación de la persona con el cliente, incluyendo si tal relación existía mientras el individuo estaba en una firma anterior.
- Cuánto tiempo la persona ha sido miembro de un equipo ocupado de un encargo y la naturaleza de los papeles ejecutados.
- Hasta qué punto el trabajo del individuo es dirigido, revisado y supervisado por más personal en puestos de responsabilidad.

- Hasta qué punto la persona, debido a su antigüedad, tiene la capacidad de influir en el resultado de la auditoría, por ejemplo, tomando decisiones clave o dirigiendo el trabajo de otros miembros del equipo que lleva a cabo el encargo.
- La cercanía de la relación personal del individuo con la gerencia de alto nivel o con aquellos encargados de la gobernanza.
- La naturaleza, frecuencia y alcance de la interacción entre el individuo y la gerencia de alto nivel o aquellos encargados de la gobernanza.

(b) En relación con el cliente de auditoría:

- La naturaleza o complejidad de los asuntos contables y de información financiera del cliente y si los mismos han sido cambiados.
- Si ha habido cualesquiera cambios recientes en la gerencia de alto nivel o en aquellos encargados de la gobernanza.
- Si ha habido cualesquiera cambios estructurales en la organización del cliente que afecte a la naturaleza, frecuencia y alcance de las interacciones que el individuo puede haber tenido con la gerencia de alto nivel o con aquellos encargados de la gobernanza.

540.3 A4 La combinación de dos o más factores puede incrementar o reducir el nivel de las amenazas. Por ejemplo, las amenazas de familiaridad creadas a lo largo del tiempo de manera creciente por una relación cercana entre un individuo y un miembro de la gerencia de alto nivel del cliente se reducirían por la marcha de dicho miembro de la gerencia de alto nivel del cliente.

540.3 A5 Un ejemplo de una acción que puede eliminar las amenazas de familiaridad y de interés propio creadas por un individuo que está involucrado en un encargo de auditoría durante un largo periodo de tiempo sería la rotación del individuo fuera del equipo de auditoría.

540.3 A6 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir una salvaguarda para abordar las amenazas de familiaridad o de interés propio se encuentran:

- Cambiar el papel del individuo en el equipo de auditoría o la naturaleza y alcance de las tareas que realiza el individuo.
- Tener un revisor apropiado que no fuera un miembro del equipo de auditoría que revise el trabajo del individuo.
- Realizar revisiones del encargo internas o externas de calidad de manera regular e independiente.

R540.4 Si una firma decide que el nivel de las amenazas creadas solo puede abordarse rotando al individuo fuera del equipo de auditoría, la firma determinará un periodo apropiado durante el que el individuo no:

(a) será miembro del equipo del encargo para el encargo de auditoría;

(b) proporcione un control de calidad del encargo de auditoría; o

(c) ejerza una influencia directa sobre el resultado del encargo de auditoría.

El periodo debe ser de duración suficiente para permitir que se aborden las amenazas de familiaridad e interés propio. En el caso de una entidad de interés público, también se aplicarán del párrafo R540.5 al párrafo R540.20.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R540.5 De acuerdo con los párrafos R540.7 a R540.9, con respecto a una auditoría de una entidad de interés público, un individuo no actuará en ninguno de los siguientes papeles o combinación de los mismos, durante un periodo de más de siete años acumulativos (periodo "de vigencia"):

(a) el socio del encargo;

(b) el individuo designado como responsable de la revisión del control de calidad del encargo; o

(c) cualquier otro papel de socio clave de auditoría.

Tras el periodo de permanencia, el individuo prestará servicio durante un periodo "de descanso" de acuerdo con las disposiciones de los párrafos R540.11 a R540.19.

R540.6 Al calcular el periodo de permanencia, el recuento de años no se reiniciará a menos que el individuo deje de actuar en cualquier otro de los papeles del párrafo R540.5 (a) a (c) durante un periodo mínimo. Este periodo mínimo es un periodo consecutivo igual a, por lo menos, el periodo de descanso determinado de acuerdo con los párrafos R540.11 a R540.13, según sea aplicable al papel en el que el individuo sirvió en el año inmediatamente anterior al cese de dicha participación.

540.6 A1 Por ejemplo, un individuo que haya prestado servicio como socio del encargo durante cuatro años, seguidos de tres años de descanso, solo puede actuar a partir de entonces como socio clave de auditoría en el mismo encargo de auditoría durante otros tres años (lo que hace un total de siete años acumulados). A partir de entonces, ese individuo deberá descansar de acuerdo con el párrafo R540.14.

R540.7 Como excepción al párrafo R540.5, los socios clave de auditoría cuya continuidad es especialmente importante para la calidad de la auditoría pueden, en raros casos debido a circunstancias imprevistas fuera del control de la firma, y con el consentimiento de los encargados de la gobernanza, ser autorizados a servir un año más como socio clave de auditoría siempre que la amenaza a la independencia pueda ser eliminada o reducida a un nivel aceptable.

540.7 A1 Por ejemplo, un socio clave de auditoría puede permanecer en ese papel en el equipo de auditoría hasta un año más en circunstancias en las que, debido a eventos imprevistos, no fue posible una rotación requerida, como podría ser el caso debido a una enfermedad grave del socio de encargo previsto. En tales circunstancias, esto implicará que la firma analice con los responsables de la gobernanza las razones por las que la rotación prevista no puede tener lugar y la necesidad de cualquier salvaguarda para reducir cualquier amenaza creada.

R540.8 Si un cliente de auditoría se convierte en una entidad de interés público, la firma tendrá en cuenta el periodo de tiempo que un individuo ha prestado servicio al cliente de auditoría como socio clave de auditoría antes de que el cliente se convierta en una entidad de interés público para determinar el momento de la rotación. Si el individuo ha servido al cliente de auditoría como socio clave de auditoría durante un periodo de cinco años acumulativos o menos cuando el cliente se convierte en una entidad de interés público, el número de años que el individuo puede seguir sirviendo al cliente en esa capacidad antes de rotar el encargo es de siete años menos el número de años ya servido. Como excepción al párrafo R540.5, si el individuo ha servido al cliente de auditoría como socio clave de auditoría durante un periodo de seis o más años acumulativos cuando el cliente se convierte en una entidad de interés público, el individuo puede seguir sirviendo en esa capacidad con el consentimiento de los encargados de la gobernanza por un máximo de dos años adicionales antes de rotar el encargo.

R540.9 Cuando una firma sólo tiene unas pocas personas con los conocimientos y la experiencia necesarios para prestar servicio como socio clave de auditoría en la auditoría de una entidad de interés público, la rotación de los socios clave de auditoría podría no ser posible. Como excepción al párrafo R540.5, si un organismo regulador independiente en la jurisdicción pertinente ha proporcionado una exención de la rotación de socios en tales circunstancias, un individuo puede permanecer como socio clave de auditoría durante más de siete años, de acuerdo con dicha exención. Esto es así siempre que el organismo regulador independiente haya especificado otros requerimientos que deban aplicarse, como el periodo de tiempo que el socio clave de auditoría puede estar exento de la rotación o una revisión externa independiente regular.

Otras consideraciones relativas al plazo de permanencia

R540.10 Al evaluar las amenazas creadas por la larga relación de un individuo con un encargo de auditoría, una firma deberá tener especialmente en cuenta los papeles desempeñados y la duración de la asociación de un individuo con el encargo de auditoría antes de que se convierta en socio clave de auditoría.

540.10 A1 Puede haber situaciones en las que la firma, al aplicar el Marco Conceptual, concluya que no es apropiado que un individuo que es un socio clave de auditoría continúe en ese papel aunque el periodo de tiempo de servicio como socio clave de auditoría sea inferior a siete años.

Periodo de descanso

R540.11 Si el individuo ha actuado como socio del encargo durante siete años acumulativos, el periodo de descanso será de cinco años consecutivos.

R540.12 Cuando el individuo ha sido designado como responsable de la revisión de la calidad del encargo y ha actuado como tal durante siete años acumulativos, el periodo de descanso será de tres años consecutivos.

R540.13 Si el individuo ha actuado como socio clave de auditoría, salvo en las capacidades establecidas en los párrafos R540.11 y R540.12, durante siete años acumulativos, el periodo de descanso será de dos años consecutivos.

Servicio en una combinación de papeles de socio clave de auditoría

R540.14 Si el individuo actuó en una combinación de papeles de socio clave de auditoría y sirvió como socio del encargo durante cuatro o más años acumulativos, el periodo de descanso será de cinco años consecutivos.

R540.15 De acuerdo con el párrafo R540.16(a), si el individuo actuó en una combinación de papeles de socio clave de auditoría y actuó como socio clave de auditoría responsable de la revisión del control de calidad del encargo durante cuatro o más años acumulativos, el periodo de descanso será de tres años consecutivos.

R540.16 Si un individuo ha actuado en una combinación de papeles de socio del encargo y de revisión del control de calidad del encargo durante cuatro o más años acumulativos durante el periodo de permanencia, el periodo de descanso deberá:

(a) como excepción al párrafo R540.15, ser cinco años consecutivos cuando el individuo haya sido el socio del compromiso durante tres o más años; o

(b) ser tres años consecutivos en el caso de cualquier otra combinación.

R540.17 Si el individuo actuó en cualquier combinación de papeles de socio clave de auditoría distintas de las contempladas en los párrafos R540.14 a R540.16, el periodo de descanso será de dos años consecutivos.

Servicio en una firma anterior

R540.18 Para determinar el número de años que un individuo ha sido socio clave de auditoría según lo establecido en el párrafo R540.5, la duración de la relación incluirá, cuando sea pertinente, el tiempo mientras el individuo era socio clave de auditoría en ese encargo en una firma anterior.

Periodo de descanso más corto establecido por la ley o el reglamento

R540.19 Cuando un órgano legislativo o regulatorio (o una organización autorizada o reconocida por dicho órgano legislativo o regulatorio) haya establecido un periodo de descanso para un socio del encargo de menos de cinco años consecutivos, el periodo de descanso, de cinco años consecutivos especificado en los párrafos R540.11, R540.14 and R540.16(a) siempre que el periodo de permanencia aplicable no exceda de siete años.

Restricciones a las actividades durante el periodo de descanso

R540.20 Durante el periodo de descanso correspondiente, el individuo no podrá:

(a) ser miembro del equipo de del encargo o realizar el control de calidad del encargo de auditoría;

(b) consultar con el equipo del encargo o con el cliente sobre cuestiones técnicas o específicas del sector, transacciones o acontecimientos que afecten al encargo de auditoría (aparte de las discusiones con el equipo del encargo limitadas al trabajo realizado o a las conclusiones alcanzadas en el último año del periodo de permanencia del individuo en el encargo, cuando esto siga siendo relevante para la auditoría);

(c) ser responsable de dirigir o coordinar los servicios profesionales prestados por la firma o una firma de la red al cliente de auditoría, o supervisar la relación de la firma o la firma de la red con el cliente de auditoría; o

(d) emprender cualquier otro papel o actividad no mencionada anteriormente con respecto al cliente de auditoría, incluida la prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento, que pueda dar lugar a que el individuo:

(i) tener una interacción significativa o frecuente con la gerencia de alto nivel o los encargados de la gobernanza; o

(ii) ejerza una influencia directa sobre el resultado del encargo de auditoría.

540.20 A1 Las disposiciones del párrafo R540.20 no pretenden impedir que el individuo asuma un papel de liderazgo en la firma o una firma de la red, como el de Socio Principal o Gerente (Presidente Ejecutivo o equivalente).

SECCIÓN 600

PRESTACIÓN DE SERVICIOS NO RELACIONADOS CON EL ASEGURAMIENTO A UN CLIENTE DE AUDITORÍA

Introducción

600.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

600.2 Las firmas y firmas de la red pueden prestar una serie de servicios no relacionados con el aseguramiento a sus clientes de auditoría, en congruencia con sus habilidades y experiencia. La prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a los clientes de auditoría puede crear amenazas para cumplir con los principios fundamentales y amenazas a la independencia.

600.3 Esta sección establece los requerimientos y el material de aplicación pertinentes para aplicar el Marco Conceptual para identificar, evaluar y abordar amenazas a la independencia al prestar servicios no relacionados con el aseguramiento a clientes de auditoría. Las subsecciones siguientes establecen requerimientos específicos y material de aplicación pertinentes cuando una firma o una firma de la red presta ciertos tipos de servicios no relacionados con el aseguramiento a clientes de auditoría e indican los tipos de amenazas que como resultado pueden ser creadas. Algunas de las subsecciones incluyen requerimientos que prohíben expresamente que una firma o una firma de la red preste determinados servicios a un cliente de auditoría en ciertas circunstancias porque las amenazas creadas no pueden abordarse aplicando salvaguardas.

Requerimientos y material de aplicación

General

R600.4 Antes de que una firma o una firma de la red acepte un encargo para prestar un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría, la firma determinará si la prestación de dicho servicio puede crear una amenaza a la independencia.

600.4 A1 Los requerimientos y el material de aplicación de esta sección ayudan a la firma a analizar ciertos tipos de servicios no relacionados con el aseguramiento y las amenazas relacionadas que pueden crearse si una firma o una firma de la red proporciona servicios no relacionados con el aseguramiento a un cliente de auditoría.

600.4 A2 Las nuevas prácticas de negocio, la evolución de los mercados financieros y cambios en la tecnología son algunos de los desarrollos que hacen imposible elaborar una lista exhaustiva de los servicios no relacionados con el aseguramiento que pueden prestarse a un cliente de auditoría. En consecuencia, el Código no incluye una lista exhaustiva de todos los servicios no relacionados con la auditoría que pueden prestarse a un cliente de auditoría.

Evaluación de las amenazas

600.5 A1 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenaza creado por la prestación de un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría incluyen:

- La naturaleza, alcance y propósito del servicio.
- El grado de confianza que se depositará en el resultado del servicio como parte de la auditoría.
- El entorno jurídico y regulatorio en el que se presta el servicio.
- Si el resultado del servicio afectará a los temas reflejados en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión, y, en ese caso:
  - La medida en que el resultado del servicio tendrá un efecto material o con importancia relativa sobre los estados financieros.
  - El grado de subjetividad involucrada en determinar los importes o tratamiento apropiados para esos temas reflejados en los estados financieros.
- El nivel de experiencia de la gerencia del cliente y de empleados con respecto al tipo de servicio prestado.
- Grado de implicación del cliente en la determinación de temas significativos de juicio.
- La naturaleza y la medida del impacto del servicio, en su caso, sobre los sistemas que generan información que forman una parte significativa de los siguientes elementos del cliente:
  - Registros contables o estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.
  - Controles internos sobre la información financiera.
- Si el cliente es una entidad de interés público. Por ejemplo, la prestación de un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público podría dar lugar a un mayor nivel de amenaza.

600.5 A2 Las subsecciones 601 a 610 incluyen ejemplos de factores adicionales que son relevantes para evaluar el nivel de amenazas creadas al prestar servicios no relacionados con el aseguramiento establecidos en esas subsecciones.

Materialidad o importancia relativa en relación con los estados financieros

600.5 A3 Las subsecciones 601 a 610 se refieren a la materialidad o importancia relativa en relación con los estados financieros de un cliente de auditoría, El concepto de materialidad o importancia relativa en relación con una auditoría se aborda en la NIA 320, Materialidad o Importancia Relativa en la Planificación y Ejecución de la Auditoría, y en relación a una revisión en la NITR 2400 (Revisada), Encargos de Revisión de Estados Financieros Históricos. La determinación de la materialidad o importancia relativa implica el ejercicio de un juicio profesional y se ve afectada

tanto por factores cuantitativos como cualitativos. También se ve afectada por la percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios.

Múltiples servicios no relacionados con el aseguramiento prestados al mismo cliente de auditoría.

600.5 A4 Una firma o una firma de la red puede prestar múltiples servicios no relacionados con el aseguramiento a un cliente de auditoría. En estas circunstancias, la consideración del efecto combinado de las amenazas creadas por la prestación de esos servicios es relevante para la evaluación de las amenazas por parte de la firma.

Cómo abordar las amenazas

600.6 A1 Las subsecciones 601 a 610 incluyen ejemplos de acciones, incluidas las salvaguardas, que podrían hacer frente a las amenazas a la independencia creadas por la prestación de esos servicios no relacionados con el aseguramiento cuando las amenazas no tienen un nivel aceptable. Estos ejemplos no son exhaustivos.

600.6 A2 Algunas de las subsecciones incluyen requerimientos que prohíben expresamente que una firma o una firma de la red preste determinados servicios a un cliente de auditoría en ciertas circunstancias porque las amenazas creadas no pueden abordarse aplicando salvaguardas.

600.6 A3 El párrafo 120.10 A2 incluye una descripción de las salvaguardas. En relación con la prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a clientes de auditoría, las salvaguardas son acciones, individuales o combinadas, que la firma toma para reducir efectivamente las amenazas a la independencia a un nivel aceptable. En algunas situaciones, cuando se crea una amenaza por la prestación de un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría, las salvaguardas pueden no estar disponibles. En estas situaciones, la aplicación del Marco Conceptual establecido en la Sección 120 requiere que la firma rechace o ponga fin al servicio no relacionado con el aseguramiento o al encargo de auditoría.

Prohibición de asumir responsabilidades de gestión

R600.7 Una firma o una firma de la red no asumirá una responsabilidad de gestión para un cliente de auditoría.

600.7 A1 Las responsabilidades de gestión implican controlar, liderar y dirigir una entidad, incluyendo la toma de decisiones relativas a la adquisición, despliegue y control de los recursos humanos, financieros, tecnológicos, físicos e intangibles.

600.7 A2 La prestación de un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría crea amenazas de auto-revisión y de interés propio si la firma o la firma de la red asume una responsabilidad de gestión al realizar el servicio. Asumir una responsabilidad de gestión también crea una amenaza de familiaridad y puede crear una amenaza de abogacía porque la firma o la firma de la red se alinea demasiado con los puntos de vista e intereses de la gerencia.

600.7 A3 La determinación de si una actividad es una responsabilidad de gestión depende de las circunstancias y requiere el ejercicio del juicio profesional. Entre los ejemplos de actividades que se considerarían una responsabilidad de gestión se encuentran:

- Establecer las políticas y la dirección estratégica.
- Contratación o despido de empleados.
- Dirigir y responsabilizarse de las acciones de los empleados en relación con el trabajo de estos para la entidad.
- Autorizar transacciones.
- Controlar o gestionar cuentas bancarias o inversiones.
- Decidir qué recomendaciones de la firma o firma de la red u otros terceros se implementan.
- Informar a los encargados de la gobernanza en nombre de la dirección.
- Asumir la responsabilidad de:
    - La preparación y presentación fiel de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
    - Diseñar, implementar, supervisar o mantener el control interno.

600.7 A4 Proporcionar asesoramiento y recomendaciones para ayudar a la gerencia de un cliente de auditoría a cumplir con sus responsabilidades no es asumir una responsabilidad de gestión. (Ref: Para. R600.7 a 600.7 A3).

R600.8 Para evitar que se asuma una responsabilidad de gestión cuando se preste cualquier servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría, la firma deberá estar convencida de que la gerencia del cliente realiza todos los juicios y decisiones que son responsabilidad propia de la gerencia. Esto incluye garantizar que la gerencia del cliente:

(a) Designa a una persona que posee la habilidad, los conocimientos y la experiencia adecuados para ser responsable en todo momento de las decisiones del cliente y para supervisar los servicios. Una persona así, preferiblemente dentro de la gerencia de alto nivel, entendería:

(i) los objetivos, la naturaleza y los resultados de los servicios; y

(ii) las responsabilidades respectivas del cliente y de la firma o firma de la red.

Sin embargo, no se requiere que el individuo posea los conocimientos necesarios para realizar o volver a realizar los servicios.

(b) Supervisa los servicios y evalúa la adecuación de los resultados del servicio realizado al objetivo del cliente.

(c) Acepta la responsabilidad de las acciones que, en su caso, deban emprenderse a raíz de los resultados de los servicios.

Prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a un cliente que posteriormente se convierte en una entidad de interés público

R600.9 Un servicio no relacionado con el aseguramiento prestado, actualmente o anteriormente, por una firma o una firma de la red a un cliente de auditoría compromete la independencia de la firma cuando el cliente se convierte en una entidad de interés público, a menos que:

(a) el anterior servicio no relacionado con el aseguramiento cumple con las disposiciones de esta sección que se refieren a los clientes de auditoría que no son entidades de interés público;

(b) los servicios no relacionados con el aseguramiento actualmente en curso, que no están permitidos en virtud de esta sección para los clientes de auditoría que son entidades de interés público finalizan antes, o tan pronto como sea posible, de que el cliente se convierta en una entidad de interés público; y

(c) la firma aborda las amenazas que se crean y que no están a un nivel aceptable.

Consideraciones sobre determinadas entidades relacionadas

R600.10 Esta sección incluye requerimientos que prohíben a las firmas y firmas de la red asumir responsabilidades de gestión o prestar determinados servicios no relacionados con el aseguramiento a los clientes de auditoría. Como excepción a estos requerimientos, una firma o una firma de la red puede asumir responsabilidades de gestión o prestar determinados servicios no relacionados con el aseguramiento que, de otro modo, estarían prohibidos, a las siguientes entidades relacionadas con el cliente sobre cuyos estados financieros la firma expresará una opinión:

(a) una entidad que tiene control directo o indirecto sobre el cliente;

(b) una entidad con un interés financiero directo en el cliente si dicha entidad tiene una influencia significativa sobre el cliente y el interés en el cliente es material o con importancia relativa para dicha entidad; o

(c) una entidad que está bajo control común con el cliente, siempre que las siguientes condiciones se cumplan:

(i) la firma o una firma de la red no expresa una opinión sobre los estados financieros de la entidad relacionada;

(ii) una firma o una firma de la red no asume una responsabilidad de gestión, directa o indirectamente, para la entidad sobre cuyos estados financieros la firma expresará una opinión;

(iii) los servicios no crean una amenaza de auto-revisión porque los resultados de los servicios no estarán sujetos a procedimientos de auditoría; y

(iv) la firma aborda otras amenazas creadas al prestar tales servicios y que no están a un nivel aceptable.

SUBSECCIÓN 601 – SERVICIOS DE CONTABILIDAD Y TENEDURÍA DE LIBROS

Introducción

601.1 La prestación de servicios de contabilidad y teneduría de libros a un cliente de auditoría puede crear una amenaza de auto-revisión.

601.2 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación de los párrafos 600.1 a R600.10 son pertinentes para aplicar el Marco Conceptual cuando se prestan servicios de contabilidad y teneduría de libros a un cliente de auditoría. Esta subsección incluye requerimientos que prohíben que las firmas o firmas de la red presten determinados servicios de contabilidad y teneduría de libros a un cliente de auditoría en ciertas circunstancias porque las amenazas creadas no pueden abordarse aplicando salvaguardas.

Requerimientos y material de aplicación

Todos los clientes de auditoría

601.3 A1 Los servicios de contabilidad y teneduría de libros comprenden una amplia gama de servicios que incluyen:

- Preparar los registros contables y los estados financieros.
- Registrar transacciones.
- Servicios de nómina.

601.3 A2 La gerencia es responsable de la elaboración y presentación fiel de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Estas responsabilidades incluyen:

- Determinar las políticas contables y el tratamiento contable de acuerdo con dichas políticas.
- Preparar o modificar documentos fuente o datos de origen, en formato electrónico o de otro tipo, que evidencien la realización de una transacción. Algunos ejemplos son:
  - Órdenes de compra.
  - Registros de tiempo de la nómina.
  - Pedidos de clientes.
- Crear o modificar asientos.
- Determinar o aprobar las clasificaciones contables de las transacciones.

601.3 A3 El proceso de auditoría requiere un diálogo entre la firma y la gerencia del cliente de auditoría, que puede implicar:

- Aplicar normas o políticas de contabilidad y requerimientos de información a revelar de estados financieros.
- Evaluar la idoneidad del control financiero y contable y los métodos utilizados para determinar los importes declarados de activos y pasivos.
- Proponer ajustes de asientos.

Estas actividades se consideran una parte normal del proceso de auditoría y no suelen crear amenazas siempre que el cliente sea responsable de tomar decisiones en la preparación de los registros contables y los estados financieros.

601.3 A4 Del mismo modo, el cliente puede solicitar asistencia técnica en temas como la resolución de problemas de conciliación de cuentas o el análisis y la acumulación de información para informes regulatorios. Además, el cliente puede solicitar asesoramiento técnico sobre cuestiones contables, tales como la conversión de los estados financieros existentes de un marco de información financiera a otro. Algunos ejemplos son:

- Cumplir con las políticas contables del grupo.
- La transición a un marco de información financiera diferente, como las Normas Internacionales de Información Financiera.

Este tipo de servicios no suelen crear amenazas siempre que ni la firma, ni la firma de la red asuman una responsabilidad de gestión para el cliente.

Servicios de contabilidad y teneduría de libros que son rutinarios o mecánicos

601.4 A1 Los servicios de contabilidad y teneduría de libros que son de naturaleza rutinaria o mecánica requieren poco o ningún juicio profesional. Algunos ejemplos de estos servicios son:

- Preparar cálculos o informes de nóminas basados en datos originados por el cliente para su aprobación y pago por parte de éste.
- Registro de transacciones recurrentes cuyos importes son fácilmente determinables a partir de los documentos fuente o los datos de origen, como una factura de servicios públicos en la que el cliente ha determinado o aprobado la clasificación de la cuenta apropiada.
- Calcular la depreciación de los activos fijos cuando el cliente determina la política contable y las estimaciones de la vida útil y los valores residuales.
- Contabilización de las operaciones codificadas por el cliente en el libro mayor.
- Contabilización de los asientos aprobados por el cliente en el balance de comprobación.
- Preparar los estados financieros a partir de la información del balance de comprobación aprobado por el cliente y preparar las notas correspondientes a partir de los registros aprobados por el cliente.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

R601.5 Una firma o una firma de la red no proporcionará a un cliente de auditoría que no sea una entidad de interés público servicios de contabilidad y teneduría de libros que incluyan la preparación de estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión o información financiera que constituya la base de dichos estados financieros, a menos que:

(a) los servicios sean de naturaleza rutinaria o mecánica; y

(b) la firma aborda otras amenazas creadas al prestar tales servicios y que no están a un nivel aceptable.

601.5 A1 Entre los ejemplos de acciones que pueden constituir salvaguardas para hacer frente a una amenaza de auto-revisión creada al prestar servicios de contabilidad y teneduría de libros de carácter rutinario y mecánico a un cliente de auditoría se incluyen:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.
- Tener un revisor apropiado que no haya participado en la realización del servicio no relacionado con el aseguramiento revise el trabajo de auditoría o servicio realizado.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R601.6 De acuerdo con el párrafo R601.7 una firma o una firma de la red no proporcionará a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público servicios de contabilidad y teneduría de libros que incluyan la preparación de estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión o información financiera que constituya la base de dichos estados financieros.

R601.7 Como excepción al párrafo R601.6, una firma o una firma de la red puede prestar servicios de contabilidad y teneduría de libros de naturaleza rutinaria o mecánica para divisiones o entidades relacionadas de un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público si el personal que presta los servicios no es miembro del equipo de auditoría y:

(a) las divisiones o entidades relacionadas para las que se presta el servicio son colectivamente no materiales o carecen de importancia para los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión; o

(b) el servicio se refiere a temas que colectivamente no son materiales o carecen de importancia relativa para los estados financieros de la división o entidad relacionada.

SUBSECCIÓN 602 – SERVICIOS ADMINISTRATIVOS

Introducción

602.1 La prestación de servicios administrativos a un cliente de auditoría no suele crear una amenaza.

602.2 Además del material de aplicación específico de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación de los párrafos 600.1 a R600.10 son pertinentes para aplicar el Marco Conceptual cuando se prestan servicios administrativos.

Material de aplicación

Todos los clientes de auditoría

602.3 A1 Los servicios administrativos consisten en asistir a los clientes en sus tareas rutinarias o mecánicas dentro del curso normal de las operaciones. Estos servicios requieren poco o ningún juicio profesional y son de naturaleza administrativa.

602.3 A2 Entre los ejemplos de servicios administrativos se encuentran:

- Servicios de procesamiento de textos.
- Preparación de formularios administrativos o reglamentarios para la aprobación del cliente.
- Presentación de dichos formularios según las instrucciones del cliente.
- Supervisión de los plazos legales de presentación y asesoría al cliente de la auditoría sobre dichos plazos.

SUBSECCIÓN 603 – SERVICIOS DE VALORACIÓN

Introducción

603.1 La prestación de servicios de valoración a un cliente de auditoría pueden crear una amenaza de auto-revisión o abogacía.

603.2 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación de los párrafos 600.1 a R600.10 son pertinentes para aplicar el Marco Conceptual cuando se prestan servicios de valoración a un cliente de auditoría. Esta subsección incluye requerimientos que prohíben a firmas y firmas de la red prestar determinados servicios de valoración a los clientes de auditoría en algunas circunstancias porque las amenazas creadas no pueden abordarse aplicando salvaguardas.

Requerimientos y material de aplicación

Todos los clientes de auditoría

603.3 A1 Una valoración comprende la formulación de hipótesis con respecto a la evolución futura, la aplicación de metodologías y técnicas apropiadas y la combinación de ambas para calcular un valor determinado, o un rango de valores, para un activo, un pasivo o un negocio en su conjunto.

603.3 A2 Si se solicita a una firma o a una firma de la red que realice una valoración para ayudar a un cliente de auditoría con sus obligaciones de declaración fiscal o con fines de planificación fiscal y los resultados de la valoración no tendrán un efecto directo en los estados financieros, se aplica el material de aplicación establecido en los párrafos 604.9 A1 a 604.9 A5, relativos a dichos servicios.

603.3 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de las amenazas de auto-revisión o de abogacía creadas por la prestación de servicios de valoración a un cliente de auditoría incluyen:

- El uso y la finalidad del informe de valoración.
- Si el informe de valoración se hará público.
- La medida de la implicación del cliente en la determinación y aprobación de la metodología de valoración y otras cuestiones significativas de juicio.
- El grado de subjetividad inherente a la partida para las valoraciones que impliquen metodologías estándar o establecidas.
- Si la valoración tendrá un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros.
- La medida y la claridad de la información revelada relacionada con la valoración en los estados financieros.
- El grado de dependencia de eventos futuros de una naturaleza que puede crear una volatilidad significativa inherente a las cantidades en cuestión.

603.3 A4 Entre los ejemplos de acciones que pueden constituir salvaguardas para abordar las amenazas se encuentran:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio podría abordar las amenazas de auto-revisión o abogacía.

- Tener un revisor adecuado, que no haya participado en la prestación del servicio, revise el trabajo de auditoría o el servicio realizado, puede abordar una amenaza de auto-revisión.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

R603.4 Una firma o una firma de la red no prestará un servicio de valoración a un cliente de auditoría que no sea una entidad de interés público si:

(a) la valoración implica un grado significativo de subjetividad; y

(b) la valoración tendrá un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

603.4 A1 Algunas valoraciones no implican un grado significativo de subjetividad. Es probable que así sea el caso cuando las hipótesis subyacentes estén establecidas por la ley o la normativa, o sean ampliamente aceptadas, y cuando las técnicas y metodologías a utilizar se basen en normas generalmente aceptadas o estén prescritas por la ley o la regulación. En tales circunstancias, no es probable que los resultados de una valoración realizada por dos o más partes sean materialmente o con importancia relativa diferentes.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R603.5 Una firma o una firma de la red no prestará un servicio de valoración a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público si el servicio de valoración tuviera un efecto material o con importancia relativa, individualmente o en conjunto, en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

SUBSECCIÓN 604 – SERVICIOS FISCALES

Introducción

604.1 La prestación de servicios de valoración a un cliente de auditoría pueden crear una amenaza de auto-revisión o abogacía.

604.2 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación de los párrafos 600.1 a R600.10 son pertinentes para aplicar el Marco Conceptual cuando se presta un servicio fiscal a un cliente de auditoría. Esta subsección incluye requerimientos que prohíben a firmas y firmas de la red prestar determinados servicios fiscales a los clientes de auditoría en algunas circunstancias porque las amenazas creadas no pueden abordarse mediante la aplicación de salvaguardas.

Requerimientos y material de aplicación

Todos los clientes de auditoría

604.3 A1 Los servicios fiscales comprenden una amplia gama de servicios, que incluyen actividades como:

- Preparación de la declaración de impuestos.
- Cálculos fiscales con el propósito de elaborar los asientos contables.
- Planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal.
- Servicios fiscales relacionados con las valoraciones.
- Asistencia en la resolución de litigios fiscales.

Aunque esta subsección trata de cada tipo de servicio fiscal enumerado anteriormente en epígrafes separados, en la práctica, las actividades relacionadas con la prestación de servicios fiscales suelen estar interrelacionadas.

604.3 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenazas creadas por la prestación de cualquier servicio fiscal a un cliente de auditoría incluyen:

- Las características particulares del encargo.
- El nivel de conocimientos fiscales de los empleados del cliente.
- El sistema por el que las autoridades fiscales evalúan y administran el impuesto en cuestión y el papel de la firma o firma de la red en ese proceso.
- La complejidad del régimen fiscal correspondiente y el grado de juicio necesario para aplicarlo.

Preparación de la declaración de impuestos.

Todos los clientes de auditoría

604.4 A1 La prestación de servicios de preparación de la declaración de impuestos no suele suponer una amenaza.

604.4 A2 Los servicios de preparación de la declaración de impuestos implican:

- Ayudar a los clientes a cumplir con sus obligaciones fiscales mediante la redacción y recopilación de información, incluido el importe de los impuestos adeudados (normalmente en formularios estandarizados) que deben enviarse a las autoridades fiscales correspondientes.

- Asesorar sobre el tratamiento de declaraciones de impuestos de transacciones pasadas y responder en nombre del cliente de la auditoría a las solicitudes de las autoridades fiscales de información y análisis adicionales (por ejemplo, proporcionando explicaciones y apoyo técnico para el enfoque que se está adoptando).

604.4 A3 Los servicios de preparación de la declaración de impuestos suelen basarse en información histórica y principalmente implican el análisis y la presentación de dicha información histórica según la legislación fiscal vigente, incluidos los precedentes y la práctica establecida. Además, las declaraciones de impuestos están sujetas a cualquier proceso de revisión o aprobación que la autoridad fiscal considere apropiado.

Cálculos fiscales con el propósito de elaborar los asientos contables.

Todos los clientes de auditoría

604.5 A1 La preparación de cálculos de pasivos (o activos) fiscales corrientes y diferidos para un cliente de auditoría con el fin de preparar asientos contables que posteriormente serán auditados por la firma crea una amenaza de auto-revisión.

604.5 A2 Además de los factores del párrafo 604.3 A2, un factor relevante para evaluar el nivel de la amenaza creada al preparar dichos cálculos para un cliente de auditoría es si el cálculo puede tener un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

604.5 A3 Entre los ejemplos de acciones que pueden constituir salvaguardas para abordar dicha amenaza de auto-revisión cuando el cliente de auditoría no es una entidad de interés público se encuentran:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.

- Tener un revisor apropiado que no haya participado en la realización del servicio no relacionado con el aseguramiento revise el trabajo de auditoría o servicio realizado.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R604.6 Una firma o una firma de la red no preparará cálculos fiscales de pasivos (o activos) fiscales corrientes y diferidos para un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público con el fin de preparar asientos contables que sean materiales o con

importancia relativa para los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

604.6 A1 Los ejemplos de acciones que pueden constituir salvaguardas en el párrafo 604.5 A3 para abordar las amenazas de auto-revisión son también aplicables cuando se preparan cálculos fiscales de pasivos (o activos) fiscales corrientes y diferidos para un cliente de auditoría que es una entidad de interés público y que no son materiales o carecen de importancia relativa para los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

Planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal

Todos los clientes de auditoría

604.7 A1 La prestación de servicios de planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal puede crear una amenaza de auto-revisión o abogacía.

604.7 A2 Los servicios de planificación fiscal u otros servicios de asesoramiento fiscal comprenden una amplia gama de servicios, como asesorar al cliente sobre cómo estructurar sus asuntos de manera fiscalmente eficiente o asesorar sobre la aplicación de una nueva ley o regulación fiscal.

604.7 A3 Además del párrafo 604.3 A2, los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenazas de auto-revisión o defensa creadas por la prestación de servicios de planificación fiscal y otro asesoramiento fiscal a clientes de auditoría incluyen:

- El grado de subjetividad que implica la determinación del tratamiento apropiado del asesoramiento fiscal en los estados financieros.
- Si el tratamiento fiscal está respaldado por una resolución privada o ha sido autorizado de otro modo por la autoridad fiscal antes de la elaboración de los estados financieros.

Por ejemplo, si el asesoramiento prestado como resultado de la planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal:

  - Está claramente respaldado por una autoridad fiscal u otro precedente.
  - Es una práctica establecida.
  - Tiene base en la legislación fiscal que es probable que prevalezca.

- La medida en que el resultado del asesoramiento fiscal tendrá un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros.
- Si la eficacia del asesoramiento fiscal depende del tratamiento contable o de la presentación en los estados financieros y existen dudas sobre la idoneidad del tratamiento contable o de la presentación según el marco de información financiera pertinente.

604.7 A4 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para abordar tales amenazas se encuentran:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio podría abordar las amenazas de auto-revisión o abogacía.

- Tener un revisor adecuado, que no haya participado en la prestación del servicio, revise el trabajo de auditoría o el servicio realizado, puede abordar una amenaza de auto-revisión.

- La obtención de una autorización previa de las autoridades fiscales puede abordar las amenazas de auto-revisión o abogacía.

Cuando la eficacia del asesoramiento fiscal depende de un tratamiento o presentación contable particular

R604.8 Una firma o una firma de la red no prestará servicios de planificación fiscal y otros servicios de asesoramiento fiscal a un cliente de auditoría cuando la eficacia del asesoramiento fiscal dependa de un tratamiento o presentación contable particular en los estados financieros y:

(a) el equipo de auditoría tiene dudas razonables sobre la idoneidad del tratamiento o presentación contable correspondiente según el marco de información financiera pertinente; y

(b) el resultado o las consecuencias del asesoramiento fiscal tendrán un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

Servicios fiscales relacionados con las valoraciones.

Todos los clientes de auditoría

604.9 A1 La prestación de servicios de valoración fiscal a un cliente de auditoría pueden crear una amenaza de auto-revisión o abogacía.

604.9 A2 Una firma o una firma de la red puede realizar una valoración solo con fines fiscales, cuando el resultado de la valoración no tenga un efecto directo en los estados financieros (es decir, los estados financieros solo se ven afectados a través de los asientos contables relacionados con los impuestos). Por lo general, esto no crea amenazas si el efecto sobre los estados financieros no es material o carece de importancia relativa o la valoración está sujeta a una revisión externa por parte de una autoridad fiscal o una autoridad reguladora similar.

604.9 A3 Si la valoración que se realiza con fines fiscales no está sujeta a una revisión externa y el efecto es material o con importancia relativa para los estados financieros, además del párrafo 604.3 A2, los siguientes factores son relevantes para evaluar el nivel de amenazas de auto-revisión o abogacía creadas por la prestación de esos servicios a un cliente de auditoría:

- La medida en que la metodología de valoración está respaldada por la legislación o regulación fiscal, otros precedentes o la práctica establecida.
- El grado de subjetividad inherente a la valoración.
- La fiabilidad y el alcance de los datos subyacentes.

604.9 A4 Entre los ejemplos de acciones que pueden ser salvaguardas para abordar las amenazas se encuentran:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio podría abordar las amenazas de auto-revisión o abogacía.
- Tener un revisor adecuado, que no haya participado en la prestación del servicio, revise el trabajo de auditoría o el servicio realizado, podría abordar una amenaza de auto-revisión.
- Obtener una autorización previa de las autoridades fiscales podría abordar las amenazas de auto-revisión o abogacía.

604.9 A5 Una firma o una firma de la red también puede realizar una valoración fiscal para ayudar a un cliente de auditoría a cumplir con sus obligaciones de información fiscal o con fines de planificación fiscal cuando el resultado de la valoración tenga un efecto directo en los estados financieros. En tales situaciones, se aplican los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Subsección 603 relativa a los servicios de valoración.

Asistencia en la resolución de litigios fiscales

Todos los clientes de auditoría

604.10 A1 La prestación de asistencia en la resolución de litigios fiscales a un cliente de auditoría puede crear una amenaza de auto-revisión o abogacía.

604.10 A2 Un litigio fiscal puede llegar a un punto en el que las autoridades fiscales hayan notificado a un cliente de auditoría que los argumentos sobre una cuestión concreta han sido rechazados y bien la autoridad fiscal o bien el cliente remitan el tema para su resolución en un procedimiento formal, por ejemplo, ante un tribunal o un juzgado público.

604.10 A3 Además del párrafo 604.3 A2, los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenazas de auto-revisión o abogacía creadas por ayudar a un cliente de auditoría en la resolución de disputas fiscales incluyen:

- El papel que desempeña la gerencia en la resolución del conflicto.
- La medida en que el resultado del litigio tendrá un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.
- Si el asesoramiento que se prestó es el objeto del litigio fiscal.
- La medida en que el tema está respaldado por la ley o la regulación fiscal, otros precedentes o la práctica establecida.
- Si los procedimientos se realizan en público.

604.10 A4 Entre los ejemplos de acciones que pueden constituir salvaguardas para abordar las amenazas se encuentran:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio podría abordar las amenazas de auto-revisión o abogacía.
- Tener un revisor apropiado que no haya participado en la prestación del servicio revise el trabajo de auditoría o el servicio prestado podría abordar una amenaza de auto-revisión.

Resolución de temas fiscales que implican actuar como un abogado

R604.11 Una firma o una firma de la red no prestará servicios fiscales que impliquen ayudar en la resolución de litigios fiscales a un cliente de auditoría si:

(a) los servicios implican actuar como un abogado del cliente de auditoría ante un tribunal público o un juzgado en la resolución de un tema fiscal; y

(b) los importes en cuestión son materiales o con importancia relativa para los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

604.11 A1 El párrafo R604.11 no impide que una firma o una firma de la red tenga un papel de asesoramiento continuado en relación con el tema que se está tratando ante un tribunal público o juzgado, por ejemplo:

- Responder a peticiones específicas de información.
- Proporcionar relatos de hechos o testimonios sobre el trabajo realizado.
- Ayudar al cliente en el análisis de las cuestiones fiscales relacionadas con el asunto.

604.11 A2 Lo que constituye un "tribunal o juzgado público" depende de la forma en que se traten los procedimientos fiscales en la jurisdicción particular.

SUBSECCIÓN 605 – SERVICIOS DE AUDITORÍA INTERNA

Introducción

605.1 La prestación de servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría puede crear una amenaza de auto-revisión.

605.2 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación de los párrafos 600.1 a R600.10 son pertinentes para aplicar el Marco Conceptual cuando se presta un servicio de auditoría interna a un cliente de auditoría. Esta subsección incluye requerimientos que prohíben a las firmas y a las firmas de la red prestar determinados servicios de auditoría interna a los clientes de auditoría en algunas circunstancias porque las amenazas creadas no pueden abordarse aplicando salvaguardas.

Requerimientos y material de aplicación

Todos los clientes de auditoría

605.3 A1 Los servicios de auditoría interna implican ayudar al cliente de auditoría en la realización de sus actividades de auditoría interna. Las actividades de auditoría interna pueden incluir:

- Seguimiento del control interno – revisar los controles, supervisar su funcionamiento y recomendar mejoras a estos.
- Examinar la información financiera y operativa mediante:
  - La revisión de los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y comunicar la información financiera y operativa.
  - La indagación específica en las partidas individuales, incluyendo la comprobación detallada de las transacciones, los saldos y los procedimientos.
- Revisar la economía, la eficiencia y la eficacia de las actividades operativas, incluidas las no financieras, de una entidad.
- Revisar el cumplimiento de:
  - Leyes, regulaciones y otros requerimientos externos.
  - Políticas de gestión, directivas y otros requerimientos internos.

605.3 A2 El alcance y los objetivos de las actividades de auditoría interna varían ampliamente y dependen del tamaño y la estructura de la entidad y de los requerimientos de la dirección y de aquellos encargados de la gobernanza.

R605.4 Cuando se preste un servicio de auditoría interna a un cliente de auditoría, la firma deberá asegurarse de que:

(a) el cliente designa un recurso adecuado y competente, preferiblemente dentro de la gerencia de alto nivel, para:

(i) ser responsable en todo momento de las actividades de auditoría interna; y

(ii) reconocer la responsabilidad de diseñar, implementar, supervisar y mantener el control interno.

(b) la gerencia del cliente o aquellos encargados de la gobernanza revisan, evalúan y aprueban el alcance, el riesgo y la frecuencia de los servicios de auditoría interna;

(c) la gerencia del cliente evalúa la idoneidad de los servicios de auditoría interna y las conclusiones resultantes de su realización;

(d) la gerencia del cliente evalúa y determina qué recomendaciones resultantes de los servicios de auditoría interna deben implementarse y gestiona el proceso de implementación; y

(e) la gerencia del cliente informa a los encargados de la gobernanza de las conclusiones y recomendaciones significativas resultantes de los servicios de auditoría interna.

605.4 A1 El párrafo R600.7 impide que una firma o una firma de la red asuma una responsabilidad de gestión. La realización de una parte significativa de las actividades de auditoría interna del cliente aumenta la posibilidad de que el personal de la firma o de la firma de la red que presta servicios de auditoría interna asuma una responsabilidad de gestión.

605.4 A2 Entre los ejemplos de servicios de auditoría interna que implican la asunción de responsabilidades de gestión se encuentran:

- Establecer las políticas de auditoría interna o la dirección estratégica de las actividades de auditoría interna.
- Dirigir y responsabilizarse de las actuaciones de los empleados de auditoría interna de la entidad.
- Decidir qué recomendaciones resultantes de las actividades de auditoría interna deben implementarse.
- Informar de los resultados de las actividades de auditoría interna a los encargados de la gobernanza en nombre de la gerencia.
- Realizar procedimientos que formen parte del control interno, como la revisión y aprobación de los cambios en los privilegios de acceso a los datos de los empleados.
- Asumir la responsabilidad de diseñar, implementar, supervisar y mantener el control interno.
- Realización de servicios de auditoría interna subcontratados, que comprenden la totalidad o una parte sustancial de la función de auditoría interna, donde la firma o la firma de la red es responsable de determinar el alcance del trabajo de auditoría interna; y podría tener la responsabilidad de uno o más de los asuntos señalados anteriormente.

605.4 A3 Cuando una firma utiliza el trabajo de una función de auditoría interna en un encargo de auditoría, las NIA requieren la realización de procedimientos para evaluar la idoneidad de dicho trabajo. Del mismo modo, cuando una firma o una firma de la red acepta un encargo para prestar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría, los resultados de dichos servicios podrían utilizarse en la realización de la auditoría externa. Esto crea una amenaza de auto-revisión porque es posible que el equipo de auditoría utilice los resultados del servicio de auditoría interna a efectos del encargo de auditoría sin:

(a) evaluar adecuadamente esos resultados; o

(b) ejercer el mismo nivel de escepticismo profesional que se ejercería cuando el trabajo de auditoría interna es realizado por personas que no son miembros de la firma.

605.4 A4 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza de auto-revisión incluyen:

- La materialidad o importancia relativa de los importes de los estados financieros correspondientes.
- El riesgo de incorrección de las afirmaciones relacionadas con esos importes de los estados financieros.
- El grado de confianza que el equipo de auditoría depositará en el trabajo del servicio de auditoría interna, incluso en el curso de una auditoría externa.

605.4 A5 Un ejemplo de una acción que podría ser una salvaguarda para abordar dicha amenaza de auto-revisión es utilizar profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R605.5 Una firma o una firma de la red no prestará servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público, si los servicios están relacionados con:

(a) una parte significativa de los controles internos sobre la información financiera;

(b) sistemas de contabilidad financiera que generan información que, individualmente o en conjunto, es importante para los registros contables del cliente o los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión; o

(c) los importes o información a revelar que, individualmente o en conjunto, son materiales o con importancia relativa para los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

SUBSECCIÓN 606 – SERVICIOS DE SISTEMAS DE TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN

Introducción

606.1 La prestación de servicios de sistemas de tecnología de la información (TI) a un cliente de auditoría puede crear una amenaza de auto-revisión.

606.2 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación de los párrafos 600.1 a R600.10 son pertinentes para aplicar el Marco Conceptual cuando se preste un servicio de sistemas de TI a un cliente de auditoría. Esta subsección incluye requerimientos que prohíben a las firmas y firmas de la red prestar determinados servicios de sistemas de TI a clientes de auditoría en algunas circunstancias porque las amenazas creadas no pueden abordarse aplicando salvaguardas.

Requerimientos y material de aplicación

Todos los clientes de auditoría

606.3 A1 Los servicios relacionados con los sistemas de TI incluyen el diseño o la implementación de sistemas de hardware o software. Los sistemas de TI pueden:

(a) agregar datos de la fuente;

(b) formar parte del control interno sobre la información financiera; o

(c) generar información que afecte a los registros contables o a los estados financieros, incluyendo la información a revelar correspondiente.

Sin embargo, los sistemas de TI también pueden implicar asuntos no relacionados con los registros contables del cliente de auditoría o el control interno sobre la información financiera o los estados financieros.

606.3 A2 El párrafo R600.7 impide que una firma o una firma de la red asuma una responsabilidad de gestión. La prestación de los siguientes servicios de TI a un cliente de auditoría no suele crear una amenaza siempre que el personal de la firma o de la firma de la red no asuma una responsabilidad de gestión:

(a) diseñar o implantar sistemas de TI no relacionados con el control interno sobre la información financiera;

(b) diseñar o implantar sistemas de TI que no generen información que forme parte significativa de los registros contables o de los estados financieros;

(c) implantar programas informáticos de contabilidad o de información financiera "listos para usar" que no hayan sido desarrollados por la firma o la firma de la red, si la personalización requerida para satisfacer las necesidades del cliente no es significativa; y

(d) evaluar y hacer recomendaciones con respecto a un sistema de TI diseñado, implementado u operado por otro proveedor de servicios o por el cliente.

R606.4 Cuando se presten servicios de TI a un cliente de auditoría, la firma o la firma de la red deberá asegurarse de que:

(a) el cliente reconoce su responsabilidad para establecer y supervisar un sistema de controles internos;

(b) el cliente asigna la responsabilidad de realizar todas las decisiones de gestión en cuanto al diseño e implementación del sistema de hardware o software a un empleado competente, preferentemente de la gerencia de alto nivel;

(c) el cliente asigna la responsabilidad de realizar todas las decisiones de gerencia en cuanto al proceso de diseño e implementación;

(d) el cliente asigna la adecuación y resultados del diseño e implementación del sistema; y

(e) el cliente es responsable del sistema operativo (hardware o software) y de los datos que usa y genera.

606.4 A1 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenaza de auto-revisión creada por proporcionar servicios de sistemas informáticos a un cliente de auditoría incluyen:

- La naturaleza del servicio.
- La naturaleza de los sistemas informáticos y la medida en la cuál impactan o interactúan con los registros contables o estados financieros del cliente.
- El grado de confianza que se depositará en los sistemas informáticos particulares como parte de la auditoría.

606.4 A2 Un ejemplo de una acción que podría ser una salvaguarda para abordar una amenaza de auto-revisión de este tipo es utilizar profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R606.5 Una firma o una firma de la red no prestará servicios de sistemas informáticos a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público si los servicios implican el diseño o la implementación de sistemas informáticos que:

(a) formen una parte importante del control interno sobre la información financiera; o

(b) generen información que sea significativa para los registros contables o estados financieros del cliente sobre los cuales la firma expresará una opinión.

SUBSECCIÓN 607 – SERVICIOS DE APOYO A LOS LITIGIOS

Introducción

607.1 Proporcionar ciertos servicios de apoyo a los litigios a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de auto-revisión o abogacía.

607.2 Además del material de aplicación específico de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación de los párrafos 600.1 a R600.10 son relevantes para aplicar el Marco Conceptual cuando se proporciona un servicio de apoyo en litigios a un cliente de auditoría.

Material de aplicación

Todos los clientes de auditoría

607.3 A1 Los servicios de apoyo a los litigios pueden incluir actividades tales como:

- Ayudar con la gestión y recuperación de documentos.
- Actuar como testigo, incluido un testigo experto.
- Calcular los daños estimados u otros importes que podrían cobrarse o pagarse como resultado de un litigio u otra disputa legal.

607.3 A2 Factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenaza de auto-revisión creada por proporcionar servicios de apoyo a los litigios a un cliente de auditoría incluyen:

- El entorno legal y regulatorio en el que se presta el servicio, por ejemplo, si un tribunal elige y designa a un testigo experto.
- La naturaleza y características del servicio.
- La medida en que el resultado del servicio de apoyo a los litigios tendrá un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

607.3 A3 Un ejemplo de una acción que podría ser una salvaguarda para abordar una amenaza de auto-revisión de este tipo es utilizar un profesional que no sea miembro del equipo de auditoría para realizar el servicio.

607.3 A4 Si una firma o una firma de la red proporciona un servicio de apoyo a los litigios a un cliente de auditoría y el servicio involucra la estimación de daños u otros importes que afectan los estados financieros sobre los cuales la firma expresará una opinión, se aplican los requerimientos y material de aplicación establecidos en la Subsección 603 relacionados con los servicios de valoración.

SUBSECCIÓN 608 – SERVICIOS LEGALES

Introducción

608.1 Proporcionar ciertos servicios legales a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de auto-revisión o abogacía.

608.2 Además del material de aplicación específico de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación de los párrafos 600.1 a R600.10 son relevantes para aplicar el Marco Conceptual cuando se proporciona un servicio jurídico a un cliente de auditoría. Esta subsección incluye requerimientos que prohíben que las firmas y las firmas de la red proporcionen ciertos servicios legales a los clientes de auditoría en algunas circunstancias porque las amenazas no pueden abordarse mediante la aplicación de salvaguardas

Requerimientos y material de aplicación

Todos los clientes de auditoría

608.3 A1 Los servicios legales se definen como cualquier servicio para el cual la persona que presta los servicios debe:

(a) tener la formación jurídica necesaria para ejercer la abogacía; o

(b) ser admitido para ejercer la abogacía ante los tribunales de la jurisdicción en la que se vayan a prestar tales servicios.

Actuar en un papel de asesoramiento

608.4 A1 Dependiendo de la jurisdicción, los servicios legales de asesoría pueden incluir una amplia y diversificada gama de áreas de servicio que incluyen tanto servicios corporativos como comerciales a los clientes de auditoría, tales como:

- Contratos de apoyo.
- Apoyo a un cliente de auditoría en la ejecución de una transacción.
- Fusiones y adquisiciones.
- Apoyo y ayuda al departamento jurídico interno de un cliente de auditoría.
- Diligencia debida jurídica y reestructuración.

608.4 A2 Factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenaza de auto-revisión o abogacía creada por proporcionar servicios legales de asesoría a un cliente de auditoría incluyen:

- La materialidad del tema específico en relación con los estados financieros del cliente.
- La complejidad del tema jurídico y el grado de juicio necesario para prestar el servicio.

608.4 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir una salvaguarda para abordar tales amenazas se incluyen:

- Usar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio podría abordar una amenaza de auto-revisión o abogacía.

- Hacer que un revisor apropiado que no esté involucrado en proporcionar el servicio de revisión de auditoría o el trabajo realizado pueda abordar una amenaza de auto-revisión.

Actuar como asesor general

R608.5 Un socio o empleado de la firma o de la firma de la red no deberá servir como asesor general para los asuntos jurídicos de un cliente de auditoría.

608.5 A1 El puesto de asesor general suele ser un puesto de alto nivel con una amplia responsabilidad en los asuntos jurídicos de una empresa.

Actuar en un papel de abogacía

R608.6 Una firma o una firma de la red no actuará en un papel de abogacía para un cliente de auditoría para resolver una disputa o litigio cuando los importes involucrados sean materiales o tengan importancia relativa para los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

608.6 A1 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir una salvaguarda para abordar una amenaza de auto-revisión creada cuando se actúa en un papel de abogacía para un cliente de auditoría cuando los importes involucrados no sean materiales o carezcan de importancia relativa para los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión se incluyen:

- Usar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.

- Hacer que un revisor apropiado que no esté involucrado en proporcionar el servicio revise el trabajo de auditoría o el trabajo realizado.

SUBSECCIÓN 609 – SERVICIOS DE CONTRATACIÓN DE PERSONAL

Introducción

609.1 Proporcionar servicios de contratación de personal a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación.

609.2 Además del material de aplicación específico de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación de los párrafos 600.1 a R600.10 son relevantes para aplicar el Marco Conceptual cuando se proporciona un servicio jurídico a un cliente de auditoría. Esta subsección incluye requerimientos que prohíben que las firmas y las firmas de la red proporcionen ciertos servicios de contratación de personal a los clientes de auditoría en algunas circunstancias porque las amenazas no pueden abordarse mediante la aplicación de salvaguardas.

Requerimientos y material de aplicación

Todos los clientes de auditoría

609.3 A1 Los servicios de contratación de personal pueden incluir actividades tales como:

- Desarrollar una descripción del puesto.
- Desarrollar un proceso para identificar y seleccionar candidatos potenciales.
- Buscar candidatos.
- Seleccionar posibles candidatos para el puesto mediante el papel de:
  - Revisar las calificaciones profesionales o la competencia de los solicitantes y determinar su idoneidad para el puesto.
  - Realizar verificaciones de referencias de posibles candidatos.
  - Entrevistar y seleccionar candidatos adecuados y asesorar sobre la competencia de los candidatos.
- Determinar las condiciones del empleo y negociar detalles, tales como salario, horas y otras compensaciones.

609.3 A2 El párrafo R600.7 impide que una firma o una firma de la red asuma una responsabilidad de gestión. La prestación de los siguientes servicios no suele crear una amenaza mientras el personal de la firma o de la firma de la red no asuma una responsabilidad de gestión.

- Revisar las calificaciones profesionales de un número de solicitantes y proporcionar consejo sobre su idoneidad para el puesto.
- Entrevistar candidatos y aconsejar sobre la competencia de un candidato para puestos de contabilidad financiera, administrativos o de control.

R609.4 Cuando una firma o firma de la red proporciona servicios de contratación de personal a un cliente de auditoría, la firma deberá estar satisfecha de que:

(a) el cliente asigna la responsabilidad de realizar todas las decisiones de gestión en cuanto a contratar al candidato para el puesto a un empleado competente, preferentemente dentro de la gerencia de alto nivel; y

(b) el cliente toma todas las decisiones gerenciales con respecto al proceso de contratación, incluyendo:

- Determinar la idoneidad de los posibles candidatos y seleccionar candidatos adecuados para el puesto.
- Determinar las condiciones del empleo y negociar detalles, tales como salario, horas y otras compensaciones.

609.5 A1 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenazas de interés propio, familiaridad o intimidación creadas al proporcionar servicios de contratación de personal a un cliente de auditoría incluyen:

- La naturaleza de la asistencia solicitada.
- El papel de la persona a ser reclutada.
- Cualesquiera conflictos de intereses o relaciones que pudieran existir entre los candidatos y la firma que presta el asesoramiento o servicio.

609.5 A2 Un ejemplo de una acción que podría ser una salvaguarda para abordar tal amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación es utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.

Servicios de reclutamiento que están prohibidos

R609.6 Al prestar servicios de contratación de personal a un cliente de auditoría, la firma o la firma de la red no actuará como negociador en nombre del cliente.

R609.7 Una firma o una firma de la red no prestará un servicio de contratación de personal a un cliente de auditoría si el servicio tiene relación con:

(a) buscar candidatos; o

(b) llevar a cabo verificaciones de referencias de posibles candidatos, con respecto a los siguientes puestos:

(i) un director o ejecutivo de una entidad; o

(ii) un miembro de la gerencia de alto nivel en un puesto que ejerza una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables o los estados financieros del cliente sobre los cuales la firma expresará una opinión.

SUBSECTION 610 – SERVICIOS DE FINANZAS CORPORATIVAS

Introducción

610.1 Proporcionar ciertos servicios de finanzas corporativas a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de auto-revisión o abogacía.

610.2 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación de los párrafos 600.1 a R600.10 son pertinentes para aplicar el Marco Conceptual cuando se proporcionen servicios de finanzas corporativas a un cliente de auditoría. Esta subsección incluye requerimientos que prohíben que las firmas y las firmas de la red proporcionen ciertos servicios de finanzas corporativas en algunas circunstancias a los clientes de auditoría porque las amenazas creadas no pueden abordarse mediante la aplicación de salvaguardas.

Requerimientos y material de aplicación

Todos los clientes de auditoría

610.3 A1 Entre los ejemplos de servicios de finanzas corporativas que podrían crear una amenaza de auto-revisión o abogacía se incluyen:

- Ayudar a un cliente de auditoría en el desarrollo de estrategias corporativas.
- Identificar posibles objetivos para que los adquiera el cliente de auditoría.
- Asesorar en transacciones de enajenación.
- Ayudar en transacciones de recaudación de fondos.
- Proporcionar asesoramiento en estructuración.
- Proporcionar asesoramiento sobre la estructuración de una transacción de finanzas corporativas o sobre acuerdos de financiación que afectarán directamente los importes que se informarán en los estados financieros sobre los cuales la firma expresará una opinión.

610.3 A2 Entre los factores que son relevantes para evaluar el nivel de tales amenazas creadas al proporcionar servicios de finanzas corporativas a un cliente de auditoría incluyen:

- El grado de subjetividad involucrado al determinar el tratamiento apropiado para el resultado o las consecuencias del asesoramiento de finanzas corporativas en los estados financieros.
- La medida en que:
  - El resultado del asesoramiento en finanzas corporativas afectará directamente a los importes registrados en los estados financieros.
  - Los importes son materiales o con importancia relativa para los estados financieros.

- Si la efectividad del asesoramiento en finanzas corporativas depende de un tratamiento contable o una presentación en los estados financieros particular y existen dudas sobre la idoneidad del tratamiento contable o presentación relacionados bajo el marco de información financiera relevante.

610.3 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir una salvaguarda para abordar tales amenazas se incluyen:

- Usar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio puede abordar las amenazas de auto-revisión o abogacía.

- Hacer que un revisor apropiado que no participó en la prestación del servicio revise el trabajo de auditoría o el servicio realizado puede abordar una amenaza de auto-revisión.

Servicios de finanzas corporativas que están prohibidos

R610.4 Una firma o una firma de la red no deberá proporcionar servicios de finanzas corporativas a un cliente de auditoría que impliquen promover, negociar o suscribir las acciones del cliente de auditoría.

R610.5 Una firma o una firma de la red no proporcionará asesoramiento sobre finanzas corporativas a un cliente de auditoría cuando la efectividad de dicho asesoramiento dependa de un tratamiento contable o presentación en los estados financieros particular sobre los que la firma expresará una opinión y:

(a) el equipo de auditoría tiene dudas razonables en cuanto a la idoneidad del tratamiento o presentación contable correspondiente según el marco de información financiera pertinente; y

(b) el resultado o las consecuencias del asesoramiento financiero corporativo tendrán un efecto importante en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

SECCIÓN 800

INFORMES SOBRE ESTADOS FINANCIEROS CON FINES ESPECIALES QUE INCLUYEN UNA RESTRICCIÓN DE USO Y DISTRIBUCIÓN (ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN)

Introducción

800.1 Las firmas deben cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

800.2 Esta sección establece ciertas modificaciones a la Parte 4A que están permitidas en ciertas circunstancias que involucran auditorías de estados financieros con fines especiales donde el informe incluye una restricción de uso y distribución. En esta sección, un encargo para emitir un informe con una restricción de uso y distribución en las circunstancias establecidas en el párrafo R800.3 se denomina “encargo de auditoría elegible”.

Requerimientos y material de aplicación

General

R800.3 Cuando una firma tiene la intención de emitir un informe sobre una auditoría de estados financieros con fines especiales que incluye una restricción de uso y distribución, los requerimientos de independencia establecidos en la Parte 4A serán elegibles para las modificaciones permitidas por esta sección, pero solo si:

(a) la firma se comunica con los usuarios previstos del informe con respecto a los requerimientos de independencia modificados que se aplicarán en la prestación del servicio; y

(b) los usuarios previstos del informe entienden el propósito y las limitaciones del informe y aceptan explícitamente la aplicación de las modificaciones.

800.3 A1 Los usuarios previstos del informe pueden obtener una comprensión del propósito y las limitaciones del informe al participar, ya sea directamente o indirectamente a través de un representante que tenga autoridad para actuar en nombre de los usuarios previstos, en el establecimiento de la naturaleza y el alcance del trabajo. En cualquier caso, esta participación ayuda a la firma a comunicarse con los usuarios previstos sobre temas de independencia, incluidas las circunstancias que son relevantes para la aplicación del Marco Conceptual. También permite a la firma obtener el acuerdo de los usuarios previstos con los requerimientos de independencia modificados.

R800.4 Cuando los usuarios previstos sean una clase de usuarios que no sean específicamente identificables por su nombre en el momento en que se establezcan los términos del encargo, la firma deberá informar posteriormente a dichos usuarios de los requerimientos de independencia modificados acordados por su representante.

800.4 A1 Por ejemplo, cuando los usuarios previstos son una clase de usuarios, como los prestamistas en un acuerdo de préstamo sindicado, la firma puede describir los requerimientos de independencia modificados en una carta de compromiso al

representante de los prestamistas. El representante podría entonces poner la carta de compromiso de la firma a disposición de los miembros del grupo de prestamistas para cumplir con el requerimiento de que la firma informe a dichos usuarios de los requerimientos de independencia modificados acordados por el representante.

R800.5 Cuando la firma realiza un trabajo de auditoría elegible, cualquier modificación a la Parte 4A se limitará a las establecidas en los párrafos R800.7 a R800.14. La firma no aplicará estas modificaciones cuando las disposiciones legales o regulatorias exijan una auditoría de los estados financieros.

R800.6 Si la firma también emite un informe de auditoría que no incluye una restricción de uso y distribución para el mismo cliente, la firma deberá aplicar la Parte 4A a ese trabajo de auditoría.

Entidades de interés público

R800.7 Cuando la firma realiza un trabajo de auditoría elegible, la firma no necesita aplicar los requerimientos de independencia establecidos en la Parte 4A que se aplican solo a los trabajos de auditoría de entidades de interés público.

Entidades relacionadas

R800.8 Cuando la firma realiza un trabajo de auditoría elegible, las referencias a “cliente de auditoría” en la Parte 4A no necesitan incluir a sus entidades relacionadas. Sin embargo, cuando el equipo de auditoría sabe o tiene razones para creer que una relación o circunstancia que involucra a una entidad relacionada con el cliente es relevante para la evaluación de la independencia de la firma con respecto al cliente, el equipo de auditoría deberá incluir esa entidad relacionada al identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas a la independencia.

Redes y firmas de la red

R800.9 Cuando la firma realiza un trabajo de auditoría elegible, no es necesario aplicar los requerimientos específicos con respecto a las firmas de la red establecidos en la Parte 4A. Sin embargo, cuando la firma sabe o tiene razones para creer que las amenazas a la independencia se crean por cualquier interés y relación de una firma de la red, la firma deberá evaluar y abordar dicha amenaza.

Intereses financieros, préstamos y garantías, relaciones comerciales estrechas y relaciones familiares y personales

R800.10 Cuando la firma realiza un trabajo de auditoría elegible:

(a) solo deben aplicarse las disposiciones pertinentes establecidas en las Secciones 510, 511, 520, 521, 522, 524 y 525 a los miembros del equipo del encargo, sus familiares inmediatos y, cuando corresponda, los miembros de la familia inmediata;

(b) La firma deberá identificar, evaluar y abordar cualquier amenaza a la independencia creada por intereses y relaciones, como se establece en las Secciones 510, 511, 520, 521, 522, 524 y 525, entre el cliente de auditoría y los siguientes miembros del equipo de auditoría:

(i) aquellos que proporcionan consultoría sobre cuestiones, transacciones o eventos técnicos o específicos de la industria; y

(ii) aquellos que proporcionan control de calidad para el trabajo, incluidos aquellos que realizan la revisión de control de calidad del trabajo; y

(c) La firma debe evaluar y abordar cualquier amenaza que el equipo del encargo tenga razones para creer que se origina por intereses y relaciones entre el cliente de auditoría y otras personas dentro de la firma que pueden influir directamente en el resultado del encargo de auditoría.

800.10 A1 Otros dentro de una firma que pueden influir directamente en el resultado del trabajo de auditoría se incluye a aquellos que recomiendan la compensación, o que proporcionan supervisión directa, gestión u otra vigilancia, del socio del trabajo de auditoría en relación con el desempeño del trabajo de auditoría incluyendo sucesivamente a todos aquellos niveles superiores por encima del socio del encargo hasta la persona que es el socio mayoritario o gerente de la firma (Director Ejecutivo o equivalente).

R800.11 Cuando la firma realiza un trabajo de auditoría elegible, la firma debe evaluar y abordar cualquier amenaza que el equipo del trabajo tenga motivos para creer que se genera por intereses financieros en el cliente de auditoría mantenidos por particulares, como se establece en los párrafos R510.4(c) y (d), R510.5, R510.7 y 510.10 A5 y A9.

R800.12 Cuando la firma realiza un trabajo de auditoría elegible, la firma, al aplicar las disposiciones establecidas en los párrafos R510.4(a), R510.6 y R510.7 a los intereses de la firma, no tendrá una participación directa o indirecta significativa en el cliente de auditoría.

Empleo con un cliente de auditoría

R800.13 Cuando la firma realiza un trabajo de auditoría elegible, la firma deberá evaluar y abordar cualquier amenaza creada por cualquier relación de empleo como se establece en los párrafos 524.3 A1 to 524.5 A3.

Prestación de servicios que no son de aseguramiento

R800.14 Si la firma realiza un trabajo de auditoría elegible y proporciona un servicio que no es de aseguramiento al cliente de auditoría, la firma deberá cumplir con las Secciones 410 a 430 y la Sección 600, incluidas sus subsecciones, sujeto a los párrafos R800.7 a R800.9.

PARTE 4B – INDEPENDENCIA PARA ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

		Página
Sección 900	Aplicación del Marco Conceptual a la independencia para los encargos de aseguramiento distintos de los de auditoría y revisión	225
Sección 905	Tarifas	233
Sección 906	Regalos y atenciones sociales	236
Sección 907	Litigios reales o amenazados	237
Sección 910	Intereses financieros	238
Sección 911	Préstamos y garantías	242
Sección 920	Relaciones de negocios	244
Sección 921	Relaciones familiares y personales	246
Sección 922	Servicio reciente con un cliente de aseguramiento	250
Sección 923	Prestación de servicios como director o ejecutivo de un cliente de aseguramiento	252
Sección 924	Empleo con un cliente de aseguramiento	254
Sección 940	Asociación prolongada de personal con un cliente de aseguramiento	257
Sección 950	Prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a clientes distintos de clientes de encargos de auditoría y revisión	260
Sección 990	Informes que incluyen una restricción de uso y distribución (encargos de aseguramiento distintos de los de auditoría y revisión)	265

PARTE 4B – INDEPENDENCIA PARA ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

SECCIÓN 900

APLICACIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL A LA INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

Introducción

General

900.1 Esta parte se aplica a los encargos de aseguramiento que no sean trabajos de auditoría y trabajos de revisión. Entre los ejemplos de estos encargos se incluye:

- Aseguramiento de los indicadores clave de desempeño de una entidad.
- Aseguramiento sobre el cumplimiento de la ley o la regulación por parte de una entidad.
- Aseguramiento sobre los criterios de desempeño, como la relación calidad-precio, logrados por un organismo del sector público.
- Aseguramiento sobre la efectividad del sistema de control interno de una entidad.
- Aseguramiento sobre la declaración de gases de efecto invernadero de una entidad.
- Una auditoría de elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.

900.2 En esta parte, el término “contador profesional” se refiere a los contadores profesionales en la práctica pública individual y sus firmas.

900.3 La NICC 1 requiere que una firma establezca políticas y procedimientos diseñados para proporcionarle una seguridad razonable de que la firma, su personal y, cuando corresponda, otras personas sujetas a requerimientos de independencia mantengan la independencia cuando así lo exijan las normas de ética pertinentes. Además, las NIEA y las NIA establecen responsabilidades para los socios del encargo y equipos del encargo a nivel del encargo. La asignación de responsabilidades dentro de una firma dependerá de su tamaño, estructura y organización. Muchas de las disposiciones de la Parte 4B no prescriben la responsabilidad específica de las personas dentro de la firma por acciones relacionadas con la independencia, sino que se refieren a “firma” para facilitar la referencia. Las firmas asignan la responsabilidad de una acción particular a un individuo o grupo de individuos (como un equipo de aseguramiento) de acuerdo con la NICC 1. Además, un contador profesional individual sigue siendo responsable del cumplimiento de las disposiciones que se aplican a las actividades, intereses o relaciones de ese contador.[2]

900.4 La independencia está vinculada a los principios fundamentales de objetividad e integridad. Esta comprende:

---

[2] “Las referencias a la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) contenidas en esta Edición 2021 del Manual del Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales deberán entenderse como equivalentes a la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 (NIGC 1) contenida en este decreto y vigente en Colombia a partir del 1 de enero de 2026”.

(a) Independencia mental - el estado mental que permite expresar una conclusión sin verse afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, lo que permite a un individuo actuar con integridad y ejercer la objetividad y el escepticismo profesional.

(b) Independencia en apariencia – la omisión de hechos y circunstancias que sean tan significativos que un tercero razonable e informado pueda concluir que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma o de un miembro del equipo de auditoría o aseguramiento se han visto comprometidos.

En esta Parte, las referencias a que una persona o firma sea “independiente” significan que la persona o firma ha cumplido con las disposiciones de esta Parte.

900.5 Al realizar encargos de aseguramiento, el Código requiere que las firmas cumplan con los principios fundamentales y sean independientes. Esta Parte establece requerimientos específicos y material de aplicación sobre cómo aplicar el Marco Conceptual para mantener la independencia al realizar encargos de aseguramiento que no sean trabajos de auditoría o revisión. El Marco Conceptual establecido en la Sección 120 se aplica a la independencia como se hace con los principios fundamentales establecidos en la Sección 110.

900.6 Esta Parte describe:

(a) hechos y circunstancias, incluidas actividades profesionales, intereses y relaciones, que crean o pueden crear amenazas a la independencia;

(b) acciones potenciales, incluidas las salvaguardas, que podrían ser apropiadas para abordar tales amenazas; y

(c) algunas situaciones en las que las amenazas no se pueden eliminar o no puede haber salvaguardas para reducir las amenazas a un nivel aceptable.

Descripción de encargos de aseguramiento

900.7 En un encargo de aseguramiento, la firma tiene como objetivo obtener evidencia adecuada suficiente para expresar una conclusión diseñada para mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos que no sean la parte responsable sobre la información en cuestión. La NIEA 3000 (Revisada) describe los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento realizado bajo esa Norma, y el Marco de Aseguramiento proporciona una descripción general de los trabajos de aseguramiento. Un encargo de aseguramiento puede ser un encargo de atestiguamiento o un compromiso directo.

900.8 En esta parte, el término "encargo de aseguramiento" se refiere a los encargos de aseguramiento que no sean trabajos de auditoría y trabajos de revisión.

Informes que incluyen una restricción de uso y distribución

900.9 Un informe de aseguramiento puede incluir una restricción de uso y distribución. Si lo hace y se cumplen las condiciones establecidas en la Sección 990, entonces los requerimientos de independencia en esta Parte pueden modificarse según lo dispuesto en la Sección 990.

Encargos de auditoría y revisión

900.10 Los estándares de independencia para los encargos de auditoría y revisión se establecen en la Parte 4A – Independencia para los encargos de auditoría y revisión. Si una firma realiza un encargo de aseguramiento y un encargo de auditoría o revisión para el mismo cliente, los requerimientos de la Parte 4A continúan aplicándose a la firma, a una firma de la red y a los miembros del equipo de auditoría o revisión.

Requerimientos y material de aplicación

General

R900.11 Una firma que realiza un encargo de aseguramiento debe ser independiente del cliente de aseguramiento.

900.11 A1 A los efectos de esta Parte, el cliente de aseguramiento en un encargo de aseguramiento es la parte responsable y también, en un encargo de atestiguamiento, la parte que asume la responsabilidad de la información de la materia objeto de análisis (que puede ser la misma que la parte responsable).

900.11 A2 Los roles de las partes involucradas en un encargo de aseguramiento pueden diferir y afectar la aplicación de las disposiciones de independencia en esta Parte. En la mayoría de los encargos de atestiguamiento, la parte responsable y la parte que asume la responsabilidad de la información sobre el tema son la misma. Esto incluye aquellas circunstancias en las que la parte responsable involucra a otra parte para medir o evaluar el tema subyacente contra los criterios (el medidor o evaluador) donde la parte responsable asume la responsabilidad de la información del tema así como del tema subyacente. Sin embargo, la parte responsable o la parte contratante puede designar a otra parte para preparar la información sobre el tema sobre la base de que esta parte debe asumir la responsabilidad de la información sobre el tema. En esta circunstancia, la parte responsable y la parte responsable de la información del tema son ambos clientes de aseguramiento a los efectos de esta Parte.

900.11 A3 Además de la parte responsable y, en un encargo de atestiguamiento, la parte que asume la responsabilidad de la información sobre el tema, puede haber otras partes en relación con el encargo. Por ejemplo, podría haber una parte contratante independiente o una parte que sea un medidor o evaluador distinta de la parte que asume la responsabilidad de la información sobre el tema. En estas circunstancias, la aplicación del Marco Conceptual requiere que los contadores profesionales identifiquen y evalúen las amenazas a los principios fundamentales creadas por cualquier interés o relación con dichas partes, incluso si pudiera existir algún conflicto de intereses, como se describe en la Sección 310.

R900.12 Una firma deberá aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia en relación con un encargo de aseguramiento.

Múltiples partes responsables y partes que asumen la responsabilidad de la información del tema

900.13 A1 En algunos encargos de aseguramiento, ya sea un encargo de atestiguamiento o un encargo directo, puede haber varias partes responsables o, en un encargo de atestiguamiento, varias partes asumiendo la responsabilidad de la información sobre el tema. Para determinar si es necesario aplicar las disposiciones de esta Parte a cada parte responsable individual o a cada parte individual que asuma la responsabilidad de la información sobre el tema en tales encargos, la firma puede

tener en cuenta ciertos temas. Estos asuntos incluyen si un interés o una relación entre la firma, o un miembro del equipo de aseguramiento, y una parte responsable en particular o una parte que asume la responsabilidad de la información del tema crearía una amenaza a la independencia que no es trivial ni intrascendente en el contexto de la información del tema. Esta determinación tendrá en cuenta factores tales como:

(a) La materialidad o importancia relativa del tema subyacente o de la información del tema por la que la parte en particular es responsable en el contexto del encargo de aseguramiento general.

(b) El grado de interés público asociado con el encargo de aseguramiento.

Si la firma determina que la amenaza creada por dicho interés o relación con una parte en particular es trivial e intrascendente, podría no ser necesario aplicar todas las disposiciones de esta sección a esa parte.

Firmas de la red

R900.14 Cuando una firma sabe o tiene motivos para creer que los intereses y las relaciones de una firma de la red crean una amenaza a la independencia de la firma, la firma debe evaluar y abordar dicha amenaza.

900.14 A1 Las firmas de la red se analizan en los párrafos 400.50 A1 a 400.54 A1.

Entidades relacionadas

R900.15 Cuando el equipo de aseguramiento sabe o tiene razones para creer que una relación o circunstancia que involucra a una entidad relacionada con el cliente de aseguramiento es relevante para la evaluación de la independencia de la firma con respecto al cliente, el equipo de aseguramiento deberá incluir esa entidad relacionada al identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas a la independencia.

[Los párrafos 900.16 a 900.29 se dejan intencionadamente en blanco]

Periodo durante el cual se requiere la independencia

R900.30 La independencia, como lo requiere esta Parte, se mantendrá durante:

(a) el periodo del encargo; y

(b) el periodo cubierto por la información del tema.

900.30 A1 El periodo del encargo comienza cuando el equipo de aseguramiento comienza a realizar servicios de aseguramiento respecto al encargo particular. El periodo del encargo finaliza cuando se emite el informe de aseguramiento. Cuando el encargo es de carácter recurrente, finaliza con la notificación por cualesquiera de las partes de que la relación profesional ha finalizado o con la emisión del informe final de aseguramiento, lo que suceda más tarde.

R900.31 Si una entidad se convierte en cliente de aseguramiento durante o después del periodo cubierto por la información sobre el tema sobre la cual la firma expresará

una conclusión, la firma deberá determinar si se crean amenazas a la independencia por:

(a) relaciones financieras o comerciales con el cliente de aseguramiento durante o después del periodo cubierto por la información sobre el tema pero antes de aceptar el compromiso de aseguramiento; o

(b) servicios anteriores prestados al cliente de aseguramiento.

R900.32 Se crean amenazas a la independencia si se proporcionó un servicio que no es de aseguramiento al cliente de aseguramiento durante, o después del periodo cubierto por la información del tema, pero antes de que el equipo de aseguramiento comience a realizar los servicios de aseguramiento, y el servicio no estaría permitido durante el periodo de compromiso. En tales circunstancias, la firma evaluará y abordará cualquier amenaza a la independencia creada por el servicio. Si las amenazas no están en un nivel aceptable, la firma solo aceptará el trabajo de aseguramiento si las amenazas se reducen a un nivel aceptable.

900.32 A1 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir una salvaguarda para hacer frente a tales amenazas se incluyen:

- Usar profesionales que no son miembros del equipo de aseguramiento para realizar el servicio.

- Hacer que un revisor apropiado revise el trabajo de aseguramiento y no aseguramiento según corresponda.

R900.33 Si un servicio que no es de aseguramiento que no estaría permitido durante el periodo del encargo no se ha completado y no es práctico completar o terminar el servicio antes del comienzo de los servicios profesionales en relación con el encargo de aseguramiento, la firma solo aceptará el encargo de aseguramiento si:

(a) La firma está convencida de que:

(i) el servicio que no es de aseguramiento se completará en un corto periodo de tiempo; o

(ii) el cliente tiene acuerdos para hacer la transición del servicio a otro proveedor dentro de un corto periodo de tiempo;

(b) la firma aplica salvaguardas cuando es necesario durante el periodo de servicio; y

(c) la firma analiza el tema con los responsables de la gobernanza.

[Los párrafos 900.34 a 900.39 se dejan intencionadamente en blanco]

Documentación general de independencia para encargos de aseguramiento

R900.40 Una firma deberá documentar las conclusiones con respecto al cumplimiento de esta Parte, y la esencia de cualquier discusión relevante que respalde esas conclusiones. En concreto:

(a) cuando se aplican salvaguardas para hacer frente a una amenaza, la firma debe documentar la naturaleza de la amenaza y las salvaguardas existentes o aplicadas; y

(b) cuando una amenaza requirió un análisis significativo y la firma concluyó que la amenaza ya estaba en un nivel aceptable, la firma deberá documentar la naturaleza de la amenaza y la justificación de la conclusión.

900.40 A1 La documentación proporciona evidencia de los juicios de la firma al formar conclusiones con respecto al cumplimiento de esta Parte. Sin embargo, la falta de documentación no determina si una firma consideró un asunto en particular o si la firma es independiente.

[Los párrafos 900.41 a 900.49 se dejan intencionadamente en blanco]

Infracción de una disposición de independencia para encargos de aseguramiento

Cuando una firma identifica una infracción

R900.50 Si una firma concluye que se ha producido una infracción de un requerimiento de esta Parte, la firma deberá:

(a) poner fin, suspender o eliminar el interés o la relación que generó la infracción;

(b) evaluar la importancia de la infracción y su impacto en la objetividad y capacidad de la firma para emitir un informe de aseguramiento; y

(c) determinar si se pueden tomar medidas que aborden satisfactoriamente las consecuencias de la infracción.

Al tomar esta determinación, la firma ejercerá su juicio profesional y tendrá en cuenta si es probable que un tercero razonable e informado concluya que la objetividad de la firma se vería comprometida y, por lo tanto, la firma no podría emitir un informe de aseguramiento.

R900.51 Si la firma determina que no se pueden tomar medidas para abordar las consecuencias de la infracción de manera satisfactoria, la firma deberá, tan pronto como sea posible, informar a la parte que contrató a la firma o a los responsables de la gobernanza, según corresponda. La firma también tomará las medidas necesarias para terminar el trabajo de aseguramiento de conformidad con cualquier requerimiento jurídico o regulatorio aplicable relevante para terminar el encargo de aseguramiento.

R900.52 Si la firma determina que se pueden tomar medidas para abordar las consecuencias de la infracción de manera satisfactoria, la firma deberá analizar la infracción y la acción que ha tomado o se propone tomar con la parte que contrató a la firma o a los responsables de la gobernanza, según corresponda. La firma analizará la infracción y la acción propuesta de manera oportuna, teniendo en cuenta las circunstancias del encargo y la infracción.

R900.53 Si la parte que contrató a la firma, o los responsables de la gobernanza no están de acuerdo en que la acción propuesta por la firma de conformidad con el párrafo R900.50(c) aborda satisfactoriamente las consecuencias de la infracción, la firma deberá tomar las medidas necesarias para finalizar el encargo de aseguramiento

de conformidad con cualquier requerimiento jurídico o regulatorio aplicable relevante para finalizar el encargo de aseguramiento.

Documentación

R900.54 Para cumplir con los requerimientos de los párrafos R900.50 a R900.53, la firma deberá documentar:

(a) la infracción;

(b) las medidas adoptadas;

(c) las decisiones clave realizadas; y

(d) todos los temas analizados con la parte que contrató a la firma o a los responsables de la gobernanza.

R900.55 Si la firma continúa con el encargo de aseguramiento, deberá documentar:

(a) la conclusión de que, según el juicio profesional de la firma, la objetividad no se ha visto comprometida; y

(b) la razón por la cual la acción tomada abordó satisfactoriamente las consecuencias de la infracción para que la firma pudiera emitir un informe de aseguramiento.

SECCIÓN 905

TARIFAS

Introducción

905.1 Las firmas deben cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

905.2 El nivel y la naturaleza de las tarifas y otros acuerdos de remuneración podrían crear una amenaza de interés propio o intimidación. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

Tarifas—Tamaño relativo

905.3 A1 Cuando las tarifas totales generadas de un cliente de aseguramiento por la firma que expresa la conclusión de que un trabajo de aseguramiento representa una gran proporción de las tarifas totales de esa firma, la dependencia de ese cliente y la preocupación por perder al cliente crean una amenaza de interés propio o de intimidación.

905.3 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La estructura operativa de la firma.
- Si la firma está bien establecida o es nueva.
- La importancia del cliente cualitativa o cuantitativamente para la firma.

905.3 A3 Un ejemplo de una acción que podría ser una salvaguarda para abordar tal amenaza de interés propio o intimidación es aumentar la base de clientes en la firma para reducir la dependencia del cliente de aseguramiento.

905.3 A4 También se crea una amenaza de interés propio o de intimidación cuando las tarifas generadas por la firma de un cliente de aseguramiento representan una gran proporción de los ingresos de actividades ordinarias de los clientes de un socio individual.

905.3 A5 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio o de intimidación se incluyen:

- Aumentar la base de clientes en la firma para reducir la dependencia del cliente de aseguramiento.
- Hacer que un revisor apropiado que no sea miembro del equipo de aseguramiento revise el trabajo.

Tarifas—Vencidas

905.4 A1 Podría crearse una amenaza de interés propio si una parte significativa de las tarifas no se paga antes de que se emita el informe de aseguramiento, si lo hubiere, para el periodo siguiente. En general, se espera que la firma exija el pago de dichas tarifas antes de que se emita dicho informe. Los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 911 con respecto a los préstamos y garantías también pueden aplicarse a situaciones en las que existen dichas tarifas impagadas.

905.4 A2 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se incluyen:

- Obtener el pago parcial de tarifas vencidas.
- Hacer que un revisor apropiado que no sea miembro del encargo de aseguramiento revise el trabajo realizado.

R905.5 Cuando una parte significativa de las tarifas vencidas por un cliente de aseguramiento permanece sin pagar durante mucho tiempo, la firma determinará:

(a) si las tarifas vencidas pueden ser equivalentes a un préstamo para el cliente; y

(b) si es apropiado que la firma sea reelegida o continúe con el compromiso de aseguramiento.

Tarifas contingentes

905.6 A1 Las tarifas contingentes son tarifas calculadas sobre una base predeterminada en relación con el resultado de una transacción o el resultado de los servicios prestados. Una tarifa contingente cobrada a través de un intermediario es un ejemplo de una tarifa contingente indirecta. En esta sección, una tarifa no se considera contingente si la establece un tribunal u otra autoridad pública.

R905.7 Una firma no cobrará directa o indirectamente una tarifa contingente por un encargo de aseguramiento.

R905.8 Una firma no cobrará directa o indirectamente una tarifa contingente por un servicio que no sea de aseguramiento prestado a un cliente de aseguramiento si el resultado del servicio que no es de aseguramiento y, por lo tanto, el importe de la tarifa depende de un juicio futuro o actual relacionado con un tema que es material o tiene importancia relativa para la información del tema del encargo de aseguramiento.

905.9 A1 Los párrafos R905.7 y R905.8 impiden que una firma celebre ciertos acuerdos de tarifas contingentes con un cliente de aseguramiento. Incluso si no se excluye un acuerdo de tarifas contingentes cuando se proporciona un servicio que no es de aseguramiento a un cliente de aseguramiento, podría crearse una amenaza de interés propio.

905.9 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- El rango de los posibles importes de las tarifas.
- Si una autoridad competente determina el resultado del que depende la tarifa contingente.
- La información a revelar a los usuarios previstos del trabajo realizado por la firma y la base de la remuneración.
- La naturaleza del servicio.
- El efecto del evento o transacción en la información del tema.

905.9 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se incluyen:

- Hacer que un revisor apropiado que no haya participado en la realización del servicio de no aseguramiento revise el trabajo de no aseguramiento relevante.
- Obtener un acuerdo previo por escrito con el cliente sobre la base de la remuneración.

SECCIÓN 906

REGALOS Y ATENCIONES SOCIALES

Introducción

906.1 Las firmas deben cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

906.2 Aceptar regalos y atenciones sociales de un cliente de aseguramiento puede crear una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

R906.3 Una firma o un miembro de un equipo de aseguramiento no aceptará regalos o atenciones sociales de un cliente de aseguramiento, a menos que su valor sea trivial e intrascendente.

906.3 A1 Cuando una firma o un miembro del equipo de aseguramiento ofrece o acepta de un cliente de aseguramiento un incentivo, son de aplicación los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 340 y el incumplimiento de estos requerimientos puede crear amenazas a la independencia.

906.3 A2 Los requerimientos establecidos en la Sección 340 relacionados con ofrecer o aceptar de incentivos no permiten a la firma o un miembro del equipo de aseguramiento aceptar regalos o atenciones sociales cuando la intención es influir indebidamente en el comportamiento, incluso si el valor es trivial e intrascendente.

SECCIÓN 907

LITIGIOS REALES O AMENAZADOS

Introducción

907.1 Las firmas deben cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

907.2 Cuando tiene lugar un litigio con un cliente de aseguramiento, o parece probable, se crean amenazas de interés propio y de intimidación. Esta sección establece el material de aplicación específico pertinente para aplicar el Marco Conceptual en tales circunstancias.

Material de aplicación

General

907.3 A1 La relación entre la gerencia del cliente y los miembros del equipo de aseguramiento se debe caracterizar por una total franqueza e información a revelar completa sobre todos los aspectos de las operaciones del cliente. Posiciones adversas pueden surgir de un litigio real o amenaza de litigios entre un cliente de aseguramiento y la firma o un miembro del equipo de aseguramiento. Dichas posiciones adversas pueden afectar a la disposición de la gerencia a revelar información completa y crear amenazas de interés propio o intimidación.

907.3 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La materialidad o importancia relativa del litigio.
- Si el litigio está relacionado con un encargo de aseguramiento previo.

907.3 A3 Si el litigio implica a un miembro del equipo de aseguramiento, un ejemplo de una acción que puede eliminar tales amenazas de interés propio y de intimidación es retirar al individuo del equipo de aseguramiento.

907.3 A4 Un ejemplo de actuación que puede ser una salvaguarda para hacer frente a tales amenazas de interés propio y de intimidación es que un revisor apropiado revise el trabajo realizado.

SECCIÓN 910

INTERESES FINANCIEROS

Introducción

910.1 Las firmas deben cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

910.2 La tenencia de un interés financiero en un cliente de aseguramiento puede originar una amenaza de interés propio. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

910.3 A1 Un interés financiero puede poseerse directa o indirectamente a través de un intermediario como un vehículo de inversión colectiva, una inmobiliaria o un fondo. Cuando el propietario beneficiario tiene control sobre el intermediario o la capacidad de influir en las decisiones de inversión, el Código define el interés financiero como directo. Por contra, cuando el propietario beneficiario no tiene control sobre el intermediario o la capacidad de influir en las decisiones de inversión, el Código define el interés financiero como indirecto.

910.3 A2 Esta sección contiene referencias a la “materialidad o importancia relativa” de un interés financiero. Al determinar si dicho interés es material o tiene importancia relativa para una persona, se tienen en cuenta la combinación del patrimonio de la persona y de los miembros de la familia inmediata.

910.3 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenaza de interés propio creada por tener un interés financiero en un cliente de un encargo de aseguramiento incluyen:

- El papel de la persona que mantiene el interés financiero.
- Si el interés financiero es directo o indirecto.
- La materialidad o importancia relativa del interés financiero.

Intereses financieros mantenidos por la firma, por miembros del equipo de aseguramiento y sus miembros de la familia inmediata

R910.4 Un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material o de importancia relativa en el cliente de aseguramiento no será mantenido por:

(a) la firma; o

(b) un miembro del equipo de aseguramiento o cualquier miembro de su familia cercana.

Intereses financieros en una entidad que controla a un cliente de aseguramiento

R910.5 Cuando una entidad tiene un interés que le permite controlar a un cliente de aseguramiento y el cliente es material o con importancia relativa para la entidad, ni la firma, ni un miembro del equipo de aseguramiento, ni ningún familiar cercano de dicho individuo mantendrán un interés financiero directo o indirecto material o de importancia relativa en dicha entidad.

Intereses financieros mantenidos como fideicomisario

R910.6 El párrafo R910.4 también se aplicará a un interés financiero en un cliente de aseguramiento mantenido por un fideicomiso del que la firma o un individuo actúen como fideicomisario salvo que:

(a) ninguno de los siguientes sea beneficiario del fideicomiso: el fideicomisario, el miembro del equipo de aseguramiento o cualquier familiar cercano, o la firma;

(b) el interés en el cliente de aseguramiento propiedad del fideicomiso no sea material o tenga importancia relativa para el fideicomiso;

(c) el fideicomiso no pueda ejercer una influencia significativa sobre el cliente del aseguramiento; y

(d) ninguno de los siguientes pueda influir de modo significativo en una decisión de inversión en la que intervenga un interés financiero en el cliente del aseguramiento: el fideicomisario, el miembro del equipo de aseguramiento o cualquier familiar cercano, o la firma.

Intereses financieros recibidos de forma no intencionada

R910.7 Si una firma, un miembro del equipo de aseguramiento o cualquier familiar cercano de un individuo recibe un interés financiero directo o un interés financiero indirecto material o con importancia relativa en el cliente del aseguramiento por vía de una herencia, regalo, como resultado de una fusión o en circunstancias similares y no se permitiera mantener el interés según esta sección, entonces:

(a) si se recibe el interés por la firma, el interés financiero se deshará inmediatamente o, si es un interés financiero indirecto, se venderá una parte suficiente para que el interés restante ya no sea material o tenga importancia relativa; o

(b) si el interés se recibe por un miembro del equipo de aseguramiento o por cualquier familiar cercano, el individuo que ha recibido el interés financiero lo enajenará inmediatamente o, si es un interés financiero indirecto, se deshará de una parte suficiente para que el interés restante ya no sea material o tenga importancia relativa.

Intereses financieros – Otras circunstancias

Familiares cercanos

910.8 A1 Se puede originar una amenaza de interés propio si un miembro del equipo de aseguramiento sabe que un familiar cercano tiene un interés financiero directo o indirecto material o con importancia relativa en el cliente del aseguramiento.

910.8 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- La naturaleza de la relación existente entre el miembro del equipo de aseguramiento y su familiar cercano.
- Si el interés financiero es directo o indirecto.
- La materialidad o importancia relativa del interés financiero para el familiar cercano.

910.8 A3 Entre los ejemplos de acciones que pueden eliminar tal amenaza de interés propio se incluyen:

- Hacer que el miembro de la familia cercana se deshaga, tan pronto como sea posible, de todos los intereses financieros o de una parte suficiente de un interés financiero indirecto de forma que el interés restante ya no sea material o tenga importancia relativa.
- Retirar al individuo del equipo de aseguramiento.

910.8 A4 Un ejemplo de actuación que puede ser una salvaguarda para hacer frente a tales amenazas de interés propio es hacer que un revisor apropiado revise el trabajo del miembro del equipo de aseguramiento.

Otros individuos

910.8 A5 Puede crearse una amenaza de interés propio si un miembro del equipo de aseguramiento conoce qué individuos como los que siguen tienen un interés financiero en un cliente de aseguramiento:

- Socios y empleados profesionales de la firma, además de aquellos que no tienen permitido específicamente tener dichos intereses financieros según el párrafo R910.4, o miembros de su familia.
- Individuos con una relación personal cercana con un miembro del equipo de aseguramiento.

910.8 A6 Un ejemplo de acción que puede eliminar dicha amenaza por interés propio es retirar al miembro del equipo de aseguramiento con la relación personal del equipo de aseguramiento.

910.8 A7 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se incluyen:

- Excluir al miembro del equipo de aseguramiento de cualquier toma de decisiones significativa que concierna al encargo de aseguramiento.
- Hacer que un revisor apropiado revise el trabajo del miembro del equipo de aseguramiento.

SECCIÓN 911

PRÉSTAMOS Y GARANTÍAS

Introducción

911.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, a ser independientes y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

911.2 Un préstamo o una garantía de un préstamo con un cliente de aseguramiento puede crear una amenaza de interés propio. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

911.3 A1 Esta sección contiene referencias a la “materialidad o importancia relativa” de un préstamo o una garantía. Al determinar si dicho préstamo o garantía es material o tiene importancia relativa para un individuo, se tienen en cuenta la riqueza combinada neta del individuo y de los miembros de la familia inmediata del individuo.

Préstamos y garantías con un cliente de aseguramiento

R911.4 Una firma, un miembro del equipo de aseguramiento o cualquier individuo de la familia inmediata no debe realizar o garantizar un préstamo a un cliente de aseguramiento a menos que no sea material o carezca de importancia relativa para:

(a) la firma, la firma de la red o el individuo que realiza el préstamo o la garantía, según proceda; y

(b) el cliente.

Préstamos y garantías con un cliente de aseguramiento que es un banco o institución similar

R911.5 Una firma, un miembro del equipo de aseguramiento o cualquier individuo de la familia inmediata no debe aceptar un préstamo o una garantía de un préstamo de un cliente de aseguramiento que es un banco o una institución similar a menos que el préstamo o garantía se realice bajo los procedimientos, términos y condiciones normales de préstamo.

911.5 A1 Ejemplos de préstamos incluyen hipotecas, sobregiros bancarios, préstamos para vehículos y saldos de tarjetas de crédito.

911.5 A2 Incluso si una firma recibe un préstamo de un cliente de aseguramiento que es un banco o una institución similar bajo procedimientos, términos y condiciones normales, el préstamo puede crear una amenaza de interés propio si es material o

tiene importancia relativa para el cliente de aseguramiento o la firma que recibe el préstamo.

911.5 A3 Un ejemplo de una acción que puede ser una salvaguarda para abordar dicha amenaza de interés propio es hacer que un revisor apropiado, que no sea un miembro del equipo de aseguramiento y de una firma de la red que no es beneficiaria del préstamo, revise el trabajo.

Depósitos o cuentas de corretaje

R911.6 Una firma, un miembro del equipo de aseguramiento o cualquier individuo de la familia inmediata no debe tener depósitos o una cuenta de corretaje con un cliente de aseguramiento que es un banco, un corredor o una institución similar a menos que el depósito o la cuenta se tenga bajo términos comerciales normales.

Préstamos y garantías con un cliente de aseguramiento que no es un banco o institución similar

R911.7 Una firma, un miembro del equipo de aseguramiento o cualquier individuo de la familia inmediata no debe aceptar un préstamo o tener una garantía de un préstamo con un cliente de aseguramiento que no es un banco o una institución similar a menos que el préstamo o garantía no sea material o carezca de importancia relativa para:

(a) la firma, la firma de la red o el individuo que recibe el préstamo o la garantía; y

(b) el cliente.

SECCIÓN 920

RELACIONES DE NEGOCIOS

Introducción

920.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, a ser independientes y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

920.2 Una relación de negocios cercana con un cliente de aseguramiento o su gerencia puede crear una amenaza de interés propio o intimidación. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

920.3 A1 Esta sección contiene referencias a la “materialidad o importancia relativa” de un interés financiero y a la “significatividad” de una relación de negocios. Al determinar si este interés financiero es material o tiene importancia relativa para un individuo, se tienen en cuenta la riqueza combinada neta del individuo y de cualesquiera miembros de la familia inmediata del individuo.

920.3 A2 Ejemplos de una relación de negocios cercana que surgen de una relación comercial o de un interés financiero común incluyen:

- La posesión de un interés financiero en un negocio conjunto con el cliente o un propietario controlador, director o ejecutivo u otro individuo que realiza actividades de gerencia de alto nivel.
- Acuerdos para combinar uno o más servicios o productos de la firma con uno o más servicios o productos del cliente y comercializar el paquete con referencia a ambas partes.
- Acuerdos de distribución o comercialización según los cuales la firma distribuye o comercializa productos o servicios del cliente, o el cliente distribuye o comercializa productos o servicios de la firma.

Relaciones de negocio de la firma, firma de la red, miembro del equipo de aseguramiento o familiar cercano

R920.4 Una firma o un miembro del equipo de aseguramiento no debe tener una relación de negocios cercana con un cliente de aseguramiento o su gerencia a menos que cualquier el interés financiero no sea material o carezca de importancia relativa y la relación de negocios sea insignificante para el cliente o su gerencia y la firma, la firma de la red o el miembro del equipo de aseguramiento, según proceda.

920.4 A1 Si hay una relación de negocios cercana entre el cliente de aseguramiento o su gerencia y un familiar inmediato de un miembro del equipo de aseguramiento puede crearse una amenaza de interés propio o intimidación.

Compra de bienes o servicios

920.5 A1 La compra de bienes y servicios al cliente de un encargo de aseguramiento por la firma o por un miembro del equipo del encargo de aseguramiento o por un miembro de su familia inmediata no origina normalmente una amenaza en relación con la independencia si la transacción se produce en el curso normal de los negocios y con independencia mutua. Sin embargo, dichas transacciones podrían ser de una naturaleza o magnitud tales que creen una amenaza de interés propio.

920.5 A2 Entre los ejemplos de acciones que pueden eliminar tal amenaza de interés propio se incluyen:

- Eliminar o reducir la magnitud de la transacción.
- Retirar al individuo del equipo de aseguramiento.

SECCIÓN 921

RELACIONES FAMILIARES Y PERSONALES

Introducción

921.1 Las firmas deben cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

921.2 Las relaciones familiares o personales con el personal del cliente podrían crear una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

921.3 A1 Una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación puede ser creada por las relaciones familiares y personales entre un miembro del equipo de aseguramiento y un director o ejecutivo o, dependiendo de su función, ciertos empleados del cliente de aseguramiento.

921.3 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- Las responsabilidades del individuo sobre el equipo de aseguramiento.
- El papel del miembro de la familia u otro individuo dentro del cliente de aseguramiento y la cercanía de la relación.

Familia inmediata de un miembro de un equipo de aseguramiento

921.4 A1 Se crea una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación cuando un familiar inmediato de un miembro de un equipo de aseguramiento es un empleado en una posición desde la que puede ejercer una influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento.

921.4 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La posición mantenida por el familiar inmediato.
- El papel del miembro del equipo de aseguramiento.

921.4 A3 Un ejemplo de una acción que podría eliminar esta amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación es retirar al individuo del equipo de aseguramiento.

921.4 A4 Un ejemplo de una acción que podría ser salvaguarda para abordar una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación es estructurar las responsabilidades del equipo de aseguramiento de manera que el miembro del equipo de aseguramiento no tenga que ver con asuntos que estén dentro de la responsabilidad del familiar inmediato.

R921.5 Un individuo no participará como miembro de un equipo de aseguramiento cuando cualquier miembro de la familia inmediata del individuo:

(a) es un director o ejecutivo del cliente de aseguramiento;

(b) en un encargo de atestiguamiento, es un empleado en una posición desde la que ejerce una influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento; o

(c) estuvo en esta posición durante cualquier periodo cubierto por el encargo o el tema del encargo.

Familia cercana de un miembro de un equipo de aseguramiento

921.6 A1 Se crea una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación cuando un familiar cercano de un miembro de un equipo de aseguramiento es:

(a) un director o ejecutivo del cliente de aseguramiento; o

(b) un empleado en una posición desde la que puede ejercer una influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento o, en un encargo de atestiguamiento, es un empleado en una posición desde que la que ejerce una influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento.

921.6 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La naturaleza de la relación entre el miembro del equipo de aseguramiento y el familiar cercano.
- La posición mantenida por el familiar cercano.
- El papel del miembro del equipo de aseguramiento.

921.6 A3 Un ejemplo de una acción que podría eliminar esta amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación es retirar al individuo del equipo de aseguramiento.

921.6 A4 Un ejemplo de una acción que podría ser salvaguarda para abordar una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación es estructurar las responsabilidades del equipo de aseguramiento de manera que el miembro del equipo de aseguramiento no tenga que ver con asuntos que estén dentro de la responsabilidad del familiar inmediato.

Otras relaciones cercanas de un miembro de un equipo de aseguramiento

R921.7 Un miembro de un equipo de aseguramiento consultará de acuerdo con las políticas y procedimientos de la firma si el miembro del equipo de aseguramiento tiene una relación cercana con un individuo que no es un familiar inmediato o cercano, pero que es:

(a) un director o ejecutivo del cliente de aseguramiento; o

(b) un empleado en una posición desde la que puede ejercer una influencia significativa sobre

el tema del encargo de aseguramiento o, en un encargo de atestiguamiento, es un empleado en una posición desde la que ejerce una influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento.

921.7 A1 Factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación creada por tal relación incluyen:

- La naturaleza de la relación entre el individuo y el miembro del equipo de aseguramiento.
- La posición que el individuo mantiene con el cliente.
- El papel del miembro del equipo de aseguramiento.

921.7 A2 Un ejemplo de una acción que podría eliminar esta amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación es retirar al individuo del equipo de aseguramiento.

921.7 A3 Un ejemplo de una acción que podría ser salvaguarda para abordar una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación es estructurar las responsabilidades del equipo de aseguramiento de manera que el miembro del equipo de aseguramiento no tenga que ver con asuntos que estén dentro de la responsabilidad del individuo con quien el miembro del equipo de aseguramiento tiene una relación cercana.

Relaciones de socios y empleados de la firma

921.8 A1 Puede crearse una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación por una relación personal o familiar entre:

(a) un socio o empleado de la firma o firma de la red que no es miembro del equipo de aseguramiento; y

(b) cualesquiera de las siguientes personas del cliente de aseguramiento:

(i) un director o ejecutivo;

(ii) un empleado en una posición que ejerza una influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento o, en un encargo de atestiguamiento, un empleado en una posición que ejerza influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento.

921.8 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La naturaleza de la relación entre el socio o empleado de la firma y el director o ejecutivo o empleado del cliente.
- El grado de interacción del socio o empleado de la firma con el equipo de aseguramiento.
- La posición del socio o empleado dentro de la firma.
- La posición que el individuo mantiene con el cliente.

921.8 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a estas amenazas de interés propio, familiaridad o intimidación se encuentran:

- Estructurar las responsabilidades del socio o empleado para reducir cualquier influencia potencial sobre el encargo de aseguramiento.
- Hacer que un revisor apropiado revise el trabajo pertinente realizado.

SECCIÓN 922

SERVICIO RECIENTE CON UN CLIENTE DE ASEGURAMIENTO

Introducción

922.1 Las firmas deben cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

922.2 Si un miembro de un equipo de aseguramiento ha prestado servicio recientemente como un director o ejecutivo, o empleado del cliente de aseguramiento, puede crearse una amenaza de interés propio, de auto-revisión o de familiaridad. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

Servicios prestados durante el periodo cubierto por el informe de aseguramiento

R922.3 El equipo de aseguramiento no incluirá a un individuo que, durante el periodo cubierto por el informe de aseguramiento:

(a) haya servido como director o ejecutivo del cliente de aseguramiento; o

(b) fue un empleado en una posición que ejerció una influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento o, en un encargo de atestiguamiento, un empleado en una posición que ejerció influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento.

Servicios prestados previos al periodo cubierto por el informe de aseguramiento

922.4 A1 Puede crearse una amenaza de interés propio, de auto-revisión o de familiaridad si, antes del periodo cubierto por el informe de aseguramiento, un miembro del equipo de aseguramiento:

(a) ha servido como director o ejecutivo del cliente de aseguramiento; o

(b) fue un empleado en una posición que ejerció una influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento o, en un encargo de atestiguamiento, un empleado en una posición que ejerció influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento.

Por ejemplo, se crearía una amenaza si una decisión tomada o trabajo realizado por el individuo en el periodo anterior, mientras estaba empleado por el cliente, va a ser evaluado en el periodo actual como parte del encargo de aseguramiento actual.

922.4 A2 Factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La posición que el individuo mantiene con el cliente.
- El intervalo de tiempo desde que el individuo dejó al cliente.
- El papel del miembro del equipo de aseguramiento.

922.4 A3 Un ejemplo de una acción que puede ser una salvaguarda para abordar una amenaza de interés propio, de auto-revisión o de familiaridad es tener un revisor apropiado que revise el trabajo realizado por el miembro del equipo de aseguramiento.

SECCIÓN 923

PRESTACIÓN DE SERVICIOS COMO DIRECTOR O EJECUTIVO DE UN CLIENTE DE ASEGURAMIENTO

Introducción

923.1 Las firmas deben cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

923.2 La prestación de un servicio como director o ejecutivo de un cliente de aseguramiento crea amenazas de auto-revisión y de interés propio. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

Servicios prestados como director o ejecutivo

R923.3 Un socio o empleado de la firma no prestará servicios como director o ejecutivo de un cliente de aseguramiento de la firma.

Servicios prestados como secretario general de la compañía

R923.4 Un socio o empleado de la firma no podrá actuar como Secretario General de la Compañía para un cliente de seguros de la firma a menos que:

(a) esta práctica esté permitida específicamente según la legislación local, las normas profesionales o la práctica profesional;

(b) la gerencia tome todas las decisiones relevantes; y

(c) las obligaciones y actividades realizadas se limitan a aquellas de naturaleza rutinaria y administrativa, tales como preparar las actas y el mantenimiento de las declaraciones reglamentarias.

923.4 A1 La posición de Secretario General de la Compañía tiene implicaciones diferentes en jurisdicciones diferentes. Las obligaciones pueden variar desde: obligaciones administrativas (tales como la gestión de personal y el mantenimiento de los documentos y registros) a obligaciones tan diversas como asegurar que la compañía cumple con las regulaciones o proporcionar consejo sobre asuntos de gobierno corporativo. Normalmente se considera que esta posición implica una asociación cercana con la entidad. Por lo tanto, se crea una amenaza si un socio o empleado de la firma sirve como Secretario General de la compañía para un cliente de aseguramiento. (Más información sobre la provisión de servicios de no aseguramiento a un cliente de aseguramiento se establece en la Sección 950, Prestación de servicios que no sean de aseguramiento a un cliente de aseguramiento.)

SECCIÓN 924

EMPLEO CON UN CLIENTE DE ASEGURAMIENTO

Introducción

924.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

924.2 Las relaciones de empleo con un cliente de aseguramiento pueden crear una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

924.3 A1 Puede crearse una amenaza de familiaridad o intimidación si cualquiera de los siguientes individuos ha sido miembro de un equipo de aseguramiento o socio de la firma:

- Un director o ejecutivo del cliente de aseguramiento.
- Un empleado en una posición desde que la que ejerce una influencia significativa sobre el tema o, en un encargo de atestiguamiento, un empleado en una posición que ejerza una influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento.

Restricciones al socio o miembro antiguo del equipo de aseguramiento

R924.4 Si un socio antiguo se ha unido al cliente de aseguramiento de la firma o un miembro antiguo de un equipo de aseguramiento se ha unido al equipo de aseguramiento como:

(a) director o ejecutivo; o

(b) un empleado en posición que ejercer una influencia significativa sobre la materia subyacente o, en un encargo de atestiguamiento, un empleado en posición de ejercer una influencia significativa sobre el tema del encargo de aseguramiento, la persona no deberá seguir participando en las actividades empresariales o profesionales de la firma.

924.4 A1 Incluso si una de las personas descritas en el párrafo R924.4 se ha unido al cliente de aseguramiento en estas posiciones y no continúa participando en el negocio o actividades profesionales de la firma, todavía puede crearse una amenaza de familiaridad o intimidación.

924.4 A2 También puede crearse una amenaza de familiaridad o intimidación si un antiguo socio de la firma se ha unido a una entidad en una de las posiciones descritas en el párrafo 924.3 A1 y en consecuencia la entidad se convierte en un cliente de aseguramiento de la firma.

924.4 A3 Factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

(a) La posición que la persona mantiene con el cliente.

(b) Cualquier relación que la persona tenga con el equipo de aseguramiento.

(c) El intervalo de tiempo desde que la persona fue un miembro del equipo de aseguramiento o socio de la firma.

(d) La primera posición de la persona dentro del equipo de aseguramiento, firma. Un ejemplo es si la persona era responsable de mantener contacto regular con la gerencia del cliente o aquellos encargados de la gobernanza.

924.4 A4 Entre los ejemplos de acciones que podrían ser salvaguarda para hacer frente a esta amenaza de interés propio o intimidación se incluyen:

- Establecer acuerdos para que el individuo no tenga derecho a ningún beneficio o pago de la firma, a menos que se realice de acuerdo con arreglos fijos predeterminados.
- Establecer acuerdos para que cualquier importe que posea un individuo no se material o de importancia relativa para la firma.
- Modificar el plan del encargo de aseguramiento.
- Nombrar a las personas del equipo de aseguramiento que tengan suficiente experiencia relativa a la persona que se ha unido al cliente.
- Hacer que un revisor apropiado revise el trabajo del anterior miembro del equipo de aseguramiento.

Miembros del equipo de aseguramiento que establecen negociaciones de empleo con un cliente

R924.5 Una firma tendrá políticas y procedimientos que requieren que los miembros del equipo de aseguramiento notifiquen a la firma cuándo establecen negociaciones de empleo con un cliente de aseguramiento.

924.5 A1 Se crea una amenaza de interés propio cuando un miembro del equipo de aseguramiento participa en el encargo de aseguramiento mientras sabe que el miembro del equipo de aseguramiento se unirá, o podría unirse, con el cliente en algún momento en el futuro.

924.5 A2 Un ejemplo de una acción que podría eliminar esta amenaza de interés propio es retirar a la persona del equipo de aseguramiento.

924.5 A3 Un ejemplo de una acción que podría servir de salvaguarda para abordar una amenaza de interés propio es tener un revisor apropiado que revise cualquier juicio significativo hecho por la persona mientras formaba parte del equipo.

SECCIÓN 940

ASOCIACIÓN PROLONGADA DE PERSONAL CON UN CLIENTE DE ASEGURAMIENTO SECCIÓN 940

Introducción

940.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

940.2 Cuando una persona está implicada en un encargo de aseguramiento durante un largo periodo de tiempo, se pueden crear amenazas de familiaridad y auto-revisión. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

940.3 A1 Se puede crear una amenaza de familiaridad como resultado de una larga relación con:

(a) El cliente de aseguramiento;

(b) la gerencia de alto nivel del cliente del aseguramiento; o

(c) el tema subyacente o, en un encargo de atestiguación, la información del tema del encargo de aseguramiento.

940.3 A2 Podría crearse una amenaza de interés propio como consecuencia de la preocupación de una persona por perder un cliente de aseguramiento antiguo o el interés por mantener una relación personal estrecha con un miembro de la alta gerencia o de aquellos encargados de la gobernanza. Dicha amenaza podría ejercer una influencia inapropiada en el juicio de la persona.

940.3 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dichas amenazas por familiaridad o interés propio incluyen:

- La naturaleza del encargo de aseguramiento.
- El tiempo que la persona ha sido miembro del equipo de un encargo de aseguramiento, la antigüedad de la persona en el equipo, y la naturaleza de las funciones desempeñadas, incluyendo si dicha relación existía cuando la persona estaba en una firma anterior.
- La medida en que el trabajo de la persona está dirigido, revisado y supervisado por personal de mayor nivel.
- La medida en que la persona, como consecuencia de su antigüedad, tiene capacidad para influir en el resultado del encargo de aseguramiento, por ejemplo, tomando decisiones clave o dirigiendo el trabajo de otros miembros del equipo.

- La cercanía de la relación personal del individuo con el cliente de aseguramiento o, si es relevante, la gerencia de alto nivel.
- La naturaleza, frecuencia y alcance de la interacción entre la persona y el cliente de aseguramiento.
- Si ha cambiado la naturaleza o complejidad del tema subyacente o la información del tema.
- Si ha habido cambios recientes en la persona o personas del cliente de aseguramiento responsables del tema subyacente o, en un encargo de atestiguamiento, la información del tema o, si es relevante, en la gerencia de alto nivel.

940.3 A4 La combinación de dos o más factores puede incrementar o reducir el nivel de las amenazas. Por ejemplo, las amenazas de familiaridad creadas con el tiempo por la cada vez más estrecha relación personal entre un miembro del equipo de aseguramiento y una persona del cliente de aseguramiento que está en posición de ejercer influencia significativa sobre el tema subyacente o, en un encargo de atestiguamiento, sobre la información del tema, se reduciría con la salida de dicha persona del cliente.

940.3 A5 Un ejemplo de una acción que podría eliminar las amenazas de familiaridad y de interés propio en relación a un encargo específico sería rotar la persona fuera del equipo de aseguramiento.

940.3 A6 Ejemplos de acciones que podrían ser salvaguardas para hacer frente a dichas amenazas de familiaridad o de interés propio incluyen:

- Cambiar el papel de la persona en el equipo de aseguramiento o la naturaleza y alcance de las tareas que desempeña.
- Tener un revisor apropiado que no sea miembro del equipo de aseguramiento que revise el trabajo de la persona.
- Llevar a cabo con regularidad revisiones independientes de la calidad del encargo internas o externas.

R940.4 Si una firma decide que el nivel de amenazas creado únicamente puede ser afrontado mediante la rotación de la persona fuera del equipo de aseguramiento, la firma determinará un periodo de tiempo apropiado durante el cual la persona no podrá:

(a) ser miembro del equipo del encargo para el encargo de aseguramiento;

(b) proporcionar control de calidad para el encargo de aseguramiento; o

(c) ejercer influencia directa en el resultado del encargo de aseguramiento.

El periodo deberá tener suficiente duración para permitir hacer frente a las amenazas de familiaridad e interés propio.

SECCIÓN 950

PRESTACIÓN DE SERVICIOS NO RELACIONADOS CON EL ASEGURAMIENTO A CLIENTES DE ASEGURAMIENTO

Introducción

950.1 Las firmas deben cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

950.2 Las firmas pueden proporcionar a sus clientes de aseguramiento una serie de servicios no relacionados con el aseguramiento, acorde con sus habilidades y experiencia. La prestación de ciertos servicios no relacionados con el aseguramiento a clientes de aseguramiento podría crear amenazas para el cumplimiento con los principios generales y amenazas a la independencia. Esta sección establece los requerimientos específicos y el material de aplicación pertinente para aplicar el Marco Conceptual en estas circunstancias.

Requerimientos y material de aplicación

General

R950.3 Antes de que una firma acepte un encargo para prestar un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento, la firma determinará si la prestación de dicho servicio podría crear una amenaza a la independencia.

950.3 A1 Los requerimientos y material de aplicación en esta sección ayudan a las firmas al analizar ciertos tipos de servicios no relacionados con el aseguramiento y las amenazas relacionadas que se podrían crear cuando una firma acepta o presta servicios no relacionados con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento.

950.3 A2 Las nuevas prácticas empresariales, la evolución de los mercados financieros y los cambios en las tecnologías de la información están entre los acontecimientos que hacen imposible elaborar una lista exhaustiva de todos los servicios no relacionados con el aseguramiento que podrían prestarse a un cliente de aseguramiento. En consecuencia, el Código no incluye una lista exhaustiva de todos los servicios no relacionados con el aseguramiento que podrían prestarse a un cliente de aseguramiento.

Evaluación de las amenazas

950.4 A1 Los factores relevantes al evaluar el nivel de amenazas creadas al prestar un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento incluyen:

- La naturaleza, alcance y propósito del servicio.
- El grado de confianza que se depositará en el resultado del servicio como parte del encargo de aseguramiento.
- El entorno regulatorio y legal en el que se presta el servicio.

- Si el resultado del servicio afectará al tema subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, a las cuestiones reflejadas en la información del tema del encargo de aseguramiento, y, en tal caso:
    - La medida en que el resultado del servicio tendrá un efecto material o con importancia relativa sobre el tema subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, sobre la información del tema del encargo de aseguramiento.
    - El grado de participación del cliente de aseguramiento al determinar las cuestiones de juicio significativas.
- El nivel de experiencia de la gerencia y empleados del cliente con respecto al tipo de servicio prestado.

La materialidad o importancia relativa en relación a la información de un cliente de aseguramiento.

950.4 A2 El concepto de materialidad o importancia relativa en relación al tema de información de un cliente de aseguramiento se aborda en la Norma Internacional sobre Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoria o de la Revisión de Información Financiera Histórica. La determinación de la materialidad o importancia relativa implica el ejercicio de juicio profesional y se ve afectada por factores cuantitativos y cualitativos. También se ve afectada por las percepciones de las necesidades de información financiera u otra información de los usuarios.

Prestación de múltiples servicios no relacionados con el aseguramiento al mismo cliente de aseguramiento.

950.4 A3 Una firma podría prestar múltiples servicios no relacionados con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento. En estas circunstancias, el efecto combinado de las amenazas creadas al prestar dichos servicios es relevante para la evaluación por la firma de las amenazas.

Cómo abordar las amenazas

950.5 A1 El párrafo 120.10 A2 incluye una descripción de las salvaguardas. En relación a la prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a clientes de aseguramiento, las salvaguardas son acciones, individuales o combinadas, que la firma toma y que reducen efectivamente las amenazas a la independencia a un nivel aceptable. En algunas situaciones, podría no haber disponibles salvaguardas cuando se crea una amenaza al prestar un servicio a un cliente de aseguramiento. En tales situaciones, la aplicación del Marco Conceptual establecido en la Sección 120 requiere que la firma rechace o finalice el servicio no relacionado con el aseguramiento o el encargo de aseguramiento.

Prohibición de asumir responsabilidades de gerencia

R950.6 Una firma no asumirá ninguna responsabilidad de gestión relacionada con el tema subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, con la información sobre el tema de un encargo de aseguramiento prestado por la firma. Si la firma asume una responsabilidad de gestión como parte de cualquier otro servicio prestado al cliente de aseguramiento, la firma se asegurará de que la responsabilidad no esté relacionada con el tema subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, con la información sobre el tema de un encargo de aseguramiento prestado por la firma.

950.6 A1 Las responsabilidades de gerencia implican controlar, liderar y dirigir una entidad, incluidas la toma de decisiones relativas a la adquisición, despliegue y control de los recursos humanos, financieros, tecnológicos, materiales e intangibles.

950.6 A2 La prestación de un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento crea amenazas de auto-revisión e interés propio si la firma asume una responsabilidad de gestión cuando realiza el servicio. En relación a la prestación de un servicio relacionado con el tema subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, con la información sobre el tema un encargo de aseguramiento prestado por la firma, asumir una responsabilidad de gerencia también crea una amenaza de familiaridad y podría crear una amenaza de abogacía porque la firma llega a estar alineada con excesiva cercanía a los puntos de vista e intereses de la gerencia.

950.6 A3 La determinación de si una actividad es una responsabilidad de gerencia depende de las circunstancias y requiere el ejercicio de juicio profesional. Ejemplos de actividades que serían consideradas responsabilidad de gerencia incluyen:

- Fijar políticas y dirección estratégica.
- Contratar o despedir a empleados.
- Dirigir y tomar responsabilidades en las acciones de los empleados relacionadas con el trabajo de los empleados para la entidad.
- Autorizar transacciones.
- Controlar o gestionar cuentas bancarias o inversiones.
- Decidir qué recomendaciones de la firma u otras terceras partes implementar.
- Informar a los responsables de la gobernanza de la organización en nombre de la gerencia.
- Asumir responsabilidad en el diseño, implementación, supervisión y mantenimiento del control interno.

950.6 A4 Proporcionar asesoramiento y recomendaciones para ayudar a la gerencia de un cliente de asesoramiento en el cumplimiento de sus responsabilidades no es asumir una responsabilidad de gestión. (Ref: Párrafos R950.6 a 950.6 A3).

R950.7 Para evitar asumir una responsabilidad de gestión cuando se prestan servicios no relacionados con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento que estén relacionados con el tema subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, con la información sobre el tema del encargo aseguramiento, la firma se cerciorará de que la gerencia del cliente realiza todos los juicios y decisiones relacionados con la responsabilidad propia de la gerencia. Esto incluye garantizar que la gerencia del cliente:

(a) designa a una persona que posea las habilidades, conocimiento y experiencia adecuados para ser responsable en todo momento de las decisiones del cliente y supervisar los servicios. Dicha persona, preferiblemente dentro de la gerencia de alto nivel, comprendería:

(i) los objetivos, naturaleza y resultados de los servicios; y

(ii) las respectivas responsabilidades del cliente y de la firma.

Sin embargo, no se requiere que la persona posea la experiencia para prestar o volver a prestar los servicios.

(b) proporciona supervisión de los servicios y evalúa la adecuación de los resultados del servicio prestado para el propósito del cliente; y

(c) acepta la responsabilidad de las acciones a adoptar, si procede, que surjan de los resultados de los servicios.

Otras consideraciones relacionadas con la prestación de servicios específicos no relacionados con el aseguramiento.

950.8 A1 Podría crearse una amenaza de auto-revisión si, en un encargo de atestiguamiento, la firma se involucra en la preparación de la información sobre un tema que posteriormente se convierte en la información sobre un tema de un contrato de aseguramiento. Ejemplos de servicios no relacionados con el aseguramiento que podrían crear esta amenaza de auto-revisión al prestar servicios relacionados con la información sobre un tema de un contrato de aseguramiento incluyen:

(a) desarrollar y preparar información prospectiva y posteriormente emitir un informe de aseguramiento sobre esta información.

(b) realizar una valoración que esté relacionada o forme parte de la información sobre un tema de un encargo de aseguramiento.

SECCIÓN 990

INFORMES QUE INCLUYEN UNA RESTRICCIÓN DE USO Y DISTRIBUCIÓN (ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN)

Introducción

990.1 Las firmas deben cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

990.2 Esta sección establece ciertas modificaciones a la Parte 4B que están permitidas en ciertas circunstancias que involucran encargos de aseguramiento donde el informe incluye una restricción de uso y distribución. En esta sección, un encargo para emitir un informe de aseguramiento con una restricción de uso y distribución en las circunstancias establecidas en el párrafo R990.3 se denomina “encargo de aseguramiento elegible”.

Requerimientos y material de aplicación

General

R990.3 Cuando una firma tiene la intención de emitir un informe sobre un encargo de aseguramiento que incluye una restricción de uso y distribución, los requerimientos de independencia establecidos en la Parte 4B serán elegibles para las modificaciones permitidas por esta sección, pero solo si:

(a) la firma se comunica con los usuarios previstos del informe con respecto a los requerimientos de independencia modificados que se aplicarán en la prestación del servicio; y

(b) los usuarios previstos del informe entienden el propósito, la información sobre el tema y las limitaciones del informe y aceptan explícitamente la aplicación de las modificaciones.

990.3 A1 Los usuarios previstos del informe pueden obtener una comprensión del propósito, la información sobre el tema y las limitaciones del informe al participar, ya sea directamente o indirectamente a través de un representante que tenga autoridad para actuar en nombre de los usuarios previstos, en el establecimiento de la naturaleza y el alcance del acuerdo. En cualquier caso, esta participación ayuda a la firma a comunicarse con los usuarios previstos sobre temas de independencia, incluidas las circunstancias que son relevantes para la aplicación del Marco Conceptual. También permite a la firma obtener el acuerdo de los usuarios previstos con los requerimientos de independencia modificados.

R990.4 Cuando los usuarios previstos sean una clase de usuarios que no sean específicamente identificables por su nombre en el momento en que se establezcan los términos del encargo, la firma deberá informar posteriormente a dichos usuarios de los requerimientos de independencia modificados acordados por su representante.

990.4 A1 Por ejemplo, cuando los usuarios previstos son una clase de usuarios, como los prestamistas en un acuerdo de préstamo sindicado, la firma puede describir los requerimientos de independencia modificados en una carta de encargo al

representante de los prestamistas. El representante podría entonces poner la carta de encargo de la firma a disposición de los miembros del grupo de prestamistas para cumplir con el requerimiento de que la firma informe a dichos usuarios de los requerimientos de independencia modificados acordados por el representante.

R990.5 Cuando la firma realiza un encargo de aseguramiento elegible, cualquier modificación a la Parte 4B se limitará a las establecidas en los párrafos R900.7 y R990.8.

R990.6 Si la firma también emite un informe de aseguramiento que no incluye una restricción de uso y distribución para el mismo cliente, la firma deberá aplicar la Parte 4B a ese encargo de aseguramiento.

Intereses financieros, préstamos y garantías, relaciones comerciales estrechas y relaciones familiares y personales

R990.7 Cuando la firma realiza un encargo de aseguramiento elegible:

(a) las disposiciones pertinentes establecidas en las Secciones 910, 911, 920, 921, 922, y 924 solo deben aplicarse a los miembros del equipo del encargo y sus familiares inmediatos y cercanos;

(b) la firma deberá identificar, evaluar y abordar cualquier amenaza a la independencia creada por intereses y relaciones, como se establece en las Secciones 910, 911, 920, 921, 922 y 924, entre el cliente del encargo y los siguientes miembros del equipo de aseguramiento;

(i) aquellos que proporcionan consultoría sobre cuestiones, transacciones o eventos técnicos o específicos del sector industrial; y

(ii) aquellos que proporcionan control de calidad para el encargo, incluidos aquellos que realizan la revisión de control de calidad del encargo; y

(c) la firma debe evaluar y abordar cualquier amenaza que el equipo del encargo tenga razones para creer que se originan por intereses y relaciones entre el cliente de aseguramiento y otras personas dentro de la firma que pueden influir directamente en el resultado del encargo de aseguramiento, como se establece en las Secciones 910, 911, 920, 921, 922, y 924.

990.7 A1 Otras personas dentro de la firma que pueden influir directamente en el resultado del encargo de aseguramiento incluyen a aquellos que recomiendan la compensación, o que proporcionan supervisión directa, gestión u otra vigilancia, del socio del encargo de aseguramiento en relación con la realización del encargo de aseguramiento.

R990.8 Cuando la firma realiza un encargo de aseguramiento elegible, la firma no tendrá un interés financiero significativo, directo o indirecto, en el cliente de aseguramiento.

GLOSARIO, INCLUIDA LA LISTA DE ABREVIATURAS

En el Código Internacional de Ética para los Contadores Profesionales (incluyendo las Normas Internacionales de Independencia), el singular se interpretará como incluyendo el plural así como al contrario, y los términos a continuación tienen asignados los siguientes significados.

En este Glosario, las explicaciones de los términos definidos se muestran en fuente normal, las itálicas se utilizan para explicaciones de los términos descritos que tienen un significado específico en ciertas partes del Código o para explicaciones adicionales de los términos definidos. También se proporcionan referencias a los términos descritos en el Código.

Actividad profesional	Una actividad que requiere conocimientos de contabilidad o similares llevada a cabo por un contador profesional, incluyendo la contabilidad, auditoría, fiscalidad, consultoría de gestión, y gestión financiera.
Amenazas	*Este término se describe en los párrafos 120.6 A3 e incluye las siguientes categorías:* *Interés propio* *120.6 A3(a)* *Auto-revisión* *120.6 A3(b)* *Abogacía* *120.6 A3(c)* *Familiaridad* *120.6 A3(d)* *Intimidación* *120.6 A3(e)*
Auditoria	*En la Parte 4A, el término "auditoria" se aplica igualmente a "revisión".*
Cliente de aseguramiento	La parte responsable y también, en un trabajo de atestiguamiento, la parte que asume la responsabilidad de la información sobre el tema objeto de análisis (que puede ser la misma que la parte responsable).
Cliente de auditoria	Una entidad con respecto a la que una firma lleva a cabo un encargo de auditoria. Cuando el cliente es una entidad cotizada, el cliente de auditoria siempre incluirá sus entidades relacionadas. Cuando el cliente de auditoria no es una entidad cotizada, el cliente de auditoria incluye aquellas entidades relacionadas sobre las que tiene control directo o indirecto. (Véase también el párrafo R400.20.) *En la Parte 4ª, el término "cliente auditoria" se aplica igualmente a "cliente de revisión".*
Cliente de revisión	Una entidad con respecto a la que una firma lleva a cabo un encargo de revisión.
Contador existente	Un contador profesional en la práctica pública que en la actualidad tiene un nombramiento de auditoría o lleva a cabo servicios profesionales de contabilidad, fiscalidad, de consultoría o similares para un cliente.
Contador predecesor	El contador profesional en la práctica pública que más recientemente tuviera un nombramiento de auditoría o llevara a cabo servicios profesionales de contabilidad,

	fiscalidad, de consultoría o similares para un cliente, cuando no hay ningún contador existente.
Contador profesional	Una persona que miembro de un organismo miembro de la IFAC. *En la Parte 1, el término “contador profesional” se refiere a los contadores profesionales la empresa y a los contadores profesionales en la práctica pública y sus firmas.* *En la Parte 2, el término “contador profesional” se refiere a los contadores profesionales en la empresa.* *En las Partes 3, 4A y 4B, el término “contador profesional” se refiere a los contadores profesionales en la práctica pública y sus firmas.*
Contador profesional de alto nivel en la empresa	*Los contadores profesionales superiores en las empresas ("contadores profesionales de alto nivel") son directores, ejecutivos o empleados de alto nivel capaces de ejercer una influencia significativa, y tomar decisiones al respecto, sobre la adquisición, el despliegue y el control de los recursos humanos, financieros, tecnológicos, físicos e intangibles de la organización empleadora. Este término se describe en el párrafo 260.11 A1.*
Contador profesional en el negocio	Un contador profesional que trabaja en ámbitos como el comercio, industria, servicios, el sector público, educación, el sector sin ánimo de lucro, o en organismos reguladores o profesionales, el cual podría ser un empleado, contratista, socio, director (ejecutivo o no ejecutivo), propietario-gerente o voluntario.
Contador Profesional en la Práctica Pública	Un contador profesional, con independencia de su clasificación funcional (por ejemplo, auditoría, fiscalidad o consultoría) en una firma que presta servicios profesionales. *El término “contador profesional en la práctica pública” también se utiliza para referirse a una firma de contadores profesionales en la práctica pública.*
Contador propuesto	Un contador profesional en la práctica pública que está considerando aceptar un nombramiento de auditoría o un encargo para realizar servicios profesionales de contabilidad, fiscalidad, consultoría o similares para un cliente potencial (o en algunos casos, un cliente existente).
Criterios	En un encargo de aseguramiento, las referencias utilizadas para medir o evaluar el tema de análisis subyacente. Los "criterios aplicables" son los criterios utilizados para un encargo particular.
Daño substancial	*Este término se describe en los párrafos 260.5 A3 y 360.5 A3.*

Director o ejecutivo	Aquellos encargados de la gobernanza de una entidad, o que actúan en una condición equivalente, sin importar su denominación, la cual puede variar de jurisdicción en jurisdicción.
Encargados de la gobernanza.	Las personas u organizaciones (por ejemplo, un fideicomisario corporativo) con la responsabilidad de supervisar la dirección estratégica y las obligaciones relacionadas con la contabilidad de la entidad. Esto incluye la supervisión del proceso de información financiera. Para algunas entidades de algunas jurisdicciones, aquellos encargados de la gobernanza pueden incluir a personal de la gerencia, por ejemplo, miembros ejecutivos de un consejo de gobierno de una entidad privada o del sector público, o un propietario-gerente.
Encargo de aseguramiento	Un encargo en el que un contador profesional en práctica pública tiene como objetivo obtener evidencia adecuada suficiente para expresar una conclusión diseñada para mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos que no sean la parte responsable sobre la información del tema objeto de análisis. (La NIEA 3000 (Revisada) describe los elementos y objetivos de un encargo de aseguramiento realizado bajo esta Norma y el Marco de Aseguramiento proporciona una descripción general de los encargos de aseguramiento a los *que las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs), las Normas Internacionales sobre Encargos de Revisión (NIERs) y las Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento (NIEAs) se aplican.)* *En la Parte 4B, el término "encargo de aseguramiento" aborda los encargos de aseguramiento que no sean encargos de auditoría o encargos de revisión.*
Encargo de aseguramiento elegible	*Este término se define en el párrafo 990.2 para los propósitos de la Sección 990.*
Encargo de atestiguamiento	Un encargo de aseguramiento en el que una parte distinta de contador profesional en práctica pública mide o evalúa el tema subyacente contra los criterios. Una tercera parte distinta del contador también presenta frecuentemente la información del tema resultante en un informe o declaración. Sin embargo, en algunos casos, el contador puede presentar la información sobre el tema en el informe de aseguramiento. En un encargo de atestiguamiento, la conclusión del contador analiza si la información sobre el tema está libre de incorrecciones significativas. La conclusión del contador puede formularse en términos de: (i) el tema subyacente y los criterios aplicables;

	(ii) la información sobre el tema y los criterios aplicables; o (iii) una declaración efectuada por la parte correspondiente.
Encargo de auditoria	Un encargo de aseguramiento razonable en el que un contador profesional en práctica pública expresa una opinión sobre si los estados financieros se preparan, en todos los aspectos significativos (o dan una imagen fiel o se presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos), de acuerdo con un marco de información financiera aplicable, tal como un encargo llevado a cabo de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoria. Esto incluye una auditoria legal, que es una auditoria obligada por la legislación u otra regulación. *En la Parte 4A, el término “encargo de auditoria” se aplica igualmente a “encargo de revisión”.*
Encargo de auditoría elegible	*Este término se define en el párrafo 800.2 para los propósitos de la Sección 800.*
Encargo de revisión	Un encargo de aseguramiento, llevado a cabo de acuerdo a las Normas Internacionales de Encargos de Revisión o equivalentes, en el que un contador profesional en la práctica pública expresa una conclusión sobre si, sobre la base de los procedimientos que no proporcionan toda la evidencia que se requeriría en una auditoría, ha llegado a su conocimiento algo que le haga creer que los estados financieros no están preparados, en todos los aspectos materiales o con importancia relativa, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
Encargo directo	Un encargo de aseguramiento en el que el contador profesional en práctica pública mide o evalúa el tema de análisis subyacente contra los criterios aplicables y el contador presenta la información del tema resultante como parte de, o acompañando, el informe de aseguramiento. En un encargo directo, la conclusión del contador analiza el resultado del informe de la medición o evaluación del tema subyacente contra los criterios.
Entidad cotizada	Una entidad cuyas acciones, valores o deuda cotizan en una bolsa de valores reconocida o se comercializan de acuerdo a la normativa de una bolsa de valores reconocida u otro órgano equivalente.
Entidad de interés público	(a) una entidad cotizada; o (b) una entidad: (i) definida por regulación o legislación como una entidad de interés público; o (ii) para la que, por normativa o legislación, se requiere que la auditoría se lleve a cabo

	cumpliendo los mismos requerimientos de independencia que se aplican a la auditoría de las entidades cotizadas. Esta normativa puede ser promulgada por cualquier regulador pertinente, incluido un regulador de la auditoría. *Otras entidades también pueden considerarse entidades de interés público, como establece el párrafo 400.8.*
Entidad relacionada	Una entidad que tenga cualquiera de las siguientes relaciones con el cliente: (a) una entidad que tenga control directo o indirecto sobre el cliente si el cliente es material o tiene importancia relativa para esta entidad; (b) una entidad con interés financiero directo en el cliente si esta entidad tiene influencia significativa sobre el cliente y el interés en el cliente es material o tiene importancia relativa para esta entidad; (c) una entidad sobre la que el cliente tiene control directo o indirecto; (d) una entidad en la que el cliente, o una entidad relacionada con el cliente según el apartado (c) anterior, tenga un interés financiero que le proporcione influencia significativa sobre esta entidad y el interés es material o tiene importancia relativa para el cliente y su entidad relacionada en (c); y (e) una entidad bajo control común con el cliente (una “entidad hermana”) si la entidad hermana y el cliente son materiales o tienen importancia relativa para la entidad que las controla
Equipo de Aseguramiento	(a) todos los miembros del equipo del encargo para el encargo de aseguramiento; (b) el resto de miembros de una firma que puedan influir directamente en el resultado del encargo de aseguramiento, incluidos: (i) aquellos que recomiendan la compensación, o que proporcionan supervisión directa, gestión u otra vigilancia, del socio del encargo de aseguramiento en relación con la realización del encargo de aseguramiento; (ii) aquellos que proporcionan consultoría sobre cuestiones, transacciones o eventos técnicos o específicos de la industria para el encargo de aseguramiento; y

	(iii) aquellos que proporcionan control de calidad para el encargo de aseguramiento, incluidos los que realizan la revisión de control de calidad del encargo de aseguramiento; y
Equipo de auditoría	(a) todos los miembros del equipo del encargo para el encargo de auditoría; (b) el resto de miembros de una firma que puedan influir directamente en el resultado del encargo de auditoría, incluidos: (i) aquellos que recomiendan la compensación, o que proporcionan supervisión directa, gestión u otra vigilancia, del socio del encargo de auditoría en relación con el desempeño del encargo de auditoría incluyendo sucesivamente a todos aquellos niveles superiores por encima del socio del encargo hasta la persona que es el socio mayoritario o gerente de la firma (Director Ejecutivo o equivalente). (ii) aquellos que proporcionan consultoría sobre cuestiones, transacciones o eventos técnicos o específicos de la industria para el encargo; y (iii) aquellos que proporcionan control de calidad para el encargo, incluidos los que realizan la revisión de control de calidad del encargo; y el resto de miembros de una firma de la red que puedan influir directamente en el resultado del encargo de auditoría. *En la Parte 4A, el término “equipo de auditoría” se aplica igualmente a “equipo de revisión”.*
Equipo de revisión	(a) todos los miembros del equipo del encargo para el encargo de revisión; y (b) el resto de miembros de una firma que puedan influir directamente en el resultado del encargo de revisión, incluidos: (i) aquellos que recomiendan la compensación, o que proporcionan supervisión directa, gestión u otra vigilancia, del socio del encargo en relación con el desempeño del encargo de revisión, incluyendo sucesivamente a todos aquellos niveles superiores por encima del socio del encargo hasta la persona que es el socio mayoritario o gerente de la firma (Director Ejecutivo o equivalente); (ii) aquellos que proporcionan consultoría sobre cuestiones, transacciones o eventos técnicos o específicos del sector industrial para el encargo; y

	(iii) aquellos que proporcionan control de calidad para el encargo, incluidos los que realizan la revisión de control de calidad del encargo; y el resto de miembros de una firma de la red que puedan influir directamente en el resultado del encargo de revisión.
Equipo del encargo	Todos los socios y personal que realizan el encargo, y cualquier persona contratada por la firma o una firma de la red que realice procedimientos de aseguramiento en el encargo. Esto excluye a los expertos externos contratados por la firma o una firma de la red. El término “equipo del encargo” también excluye a las personas dentro de la función de auditoría interna del cliente que prestan ayuda directa en un encargo de auditoría cuando el auditor externo cumple con los requerimientos de la NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los Auditores Internos.*
Estados financieros	Una representación estructurada de la información financiera histórica, incluidas las notas relacionadas, que pretende comunicar los recursos económicos y obligaciones de una entidad en un momento de tiempo o los cambios en estos durante un periodo de tiempo de acuerdo con un marco de información financiera. Las notas relacionadas comprenden generalmente un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. El término puede referirse a un conjunto completo de estados financieros, pero también puede hacer referencia a un estado financiero individual, por ejemplo, un balance, o un estado de ingresos y gastos, y las notas explicativas relacionadas. *El término no se refiere a elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero.*
Estados financieros con propósito especial	Estados financieros preparados de acuerdo con un marco de información contable diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios concretos.
Estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión	En el caso de una entidad individual, los estados financieros de esa entidad. En el caso de estados financieros consolidados, también denominados como estados financieros del grupo, los estados financieros consolidados.
Experto externo	Una persona (que no sea un socio o miembro del personal profesional, incluido el personal temporal, de la firma o una firma de la red) u organización que posee competencias, conocimiento y experiencia en un ámbito distinto de la contabilidad y auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza para ayudar al contador profesional a obtener una evidencia adecuada suficiente.

Familiar cercano	Un padre, hijo o hermano que no sea un familiar inmediato.
Familiar inmediato	Un cónyuge (o equivalente) o persona dependiente.
Firma	(a) un profesional individual, sociedad o corporación de contadores profesionales; (b) una entidad que controla estas partes, a través de la propiedad, gerencia u otros medios; y (b) una entidad controlada por estas partes, a través de la propiedad, gerencia u otros medios. *Los Párrafos 400.4 y 900.3 explican cómo se utiliza la palabra “firma” para abordar la responsabilidad de los contadores profesionales y firmas en el cumplimiento de las Partes 4A y 4B, respectivamente.*
Firma de la red	Una firma o entidad que pertenece a una red. *Para obtener más información, véase los párrafos 400.50 A1 a 400.54 A1.*
Incentivo	Un objeto, situación o acción que se utiliza como medio para influir en el comportamiento de otra persona, pero no necesariamente con la intención de influir indebidamente en su comportamiento. *Los incentivos pueden ir desde pequeños actos de cortesía entre colegas de negocios (para contadores profesionales en negocios), o entre contadores profesionales y clientes actuales o potenciales hasta actos que den lugar al incumplimiento de las leyes y regulaciones. Un incentivo puede adoptar muchas formas diferentes, por ejemplo:* • *Regalos.* • *Atención social.* • *Entretenimiento.* • *Donaciones políticas o de caridad.* • *Apelaciones a la amistad y a la lealtad.* • *Empleo u otras oportunidades comerciales.* • *Trato preferencial, derechos o privilegios.*
Incumplimiento de leyes y regulaciones *(Contadores profesionales en el negocio)*	*El incumplimiento de las leyes y regulaciones ("incumplimiento") comprende los actos de omisión o comisión, intencionales o no, que son contrarios a las leyes o regulaciones vigentes cometidos por las siguientes partes:* *(a) la organización empleadora de los contadores profesionales;* *(b) los encargados de la gobernanza de la organización empleadora;*

	(c) la gerencia de la organización empleadora; u *(d) otras personas que trabajen para o bajo la dirección de la organización empleadora.* *Este término se describe en el párrafo 260.5 A1.*
Incumplimiento de leyes y regulaciones *(Contadores Profesionales en la Práctica Pública)*	*El incumplimiento de las leyes y regulaciones ("incumplimiento") comprende los actos de omisión o comisión, intencionales o no, que son contrarios a las leyes o regulaciones vigentes cometidos por las siguientes partes:* *(a) un cliente;* *(b) los encargados de la gobernanza de un cliente;* *(c) la gerencia de un cliente; u* *(d) otras personas que trabajen para o bajo la dirección de un cliente.* *(e) Este término se describe en el párrafo 360.5 A1.*
Independencia	La independencia comprende: (a) Independencia mental - el estado mental que permite expresar una conclusión sin verse afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, lo que permite a un individuo actuar con integridad y ejercer la objetividad y el escepticismo profesional. (b) Independencia en apariencia – la omisión de hechos y circunstancias que sean tan significativos que un tercero razonable e informado pueda concluir que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma o de un miembro del equipo de auditoría o aseguramiento se han visto comprometidos. *Como se establece en los párrafos 400.5 y 900.4, la referencia a que una persona o firma es “independiente” significa que la persona o firma ha cumplido con las Partes 4A y 4B, que sean aplicables.*
Información financiera histórica	Información expresada en términos financieros relativa a una entidad particular, derivada principalmente del sistema contable de esta entidad, sobre hechos económicos ocurridos en periodos de tiempo pasados o sobre condiciones o circunstancias económicas en momentos del pasado.
Información sobre el tema de análisis	El resultado de la medición o evaluación del tema de análisis subyacente contra los criterios, es decir, la información que resulta al aplicar los criterios al tema de análisis subyacente.

Informe de auditoria	*En la Parte 4A, el término “informe de auditoria” se aplica igualmente a “informe de revisión”.*
Interés financiero	Una participación en el patrimonio o en otros valores, obligaciones, préstamos u otros instrumentos de deuda de una entidad, incluidos los derechos y obligaciones para adquirir esta participación y los derivados directamente relacionados con esta participación.
Interés financiero directo	Un interés financiero: (a) poseído directamente y bajo el control de una persona o entidad (incluidos aquellos gestionados de forma discrecional por otros); o (b) poseído a través de un vehículo de inversión colectiva, patrimonio, fiduciario u otro intermediario sobre el que la persona o entidad tenga el control, o la capacidad para influir en las decisiones de inversión.
Interés financiero indirecto	Un interés financiero poseído a través de un vehículo de inversión colectiva, patrimonio, fiduciario u otro intermediario sobre el que la persona o entidad no tenga el control, o la capacidad para influir en las decisiones de inversión.
Juicio profesional	*El juicio profesional implica la aplicación de la formación, los conocimientos profesionales, la destreza y la experiencia pertinentes en función de los hechos y las circunstancias, teniendo en cuenta la naturaleza y el alcance de las actividades profesionales concretas, así como los intereses y las relaciones implicadas.* *Este término se describe en el párrafo 120.5 A4.*
Marco Conceptual	*Este término se describe en la Sección 120.*
Nivel aceptable	Un nivel en el que un contador profesional que utilice la prueba del tercero razonable e informado probablemente concluiría que el contador cumple con los principios fundamentales.
Oficina	Un subgrupo distinto, ya se organice en líneas geográficas o prácticas.
Parte responsable	En un encargo de aseguramiento, la parte responsable del tema de análisis subyacente.
Periodo de descanso	*Este término se define en el párrafo R540.5 para los propósitos de los párrafos R540.11 a R540.19.*
Periodo de vigencia	*Este término se describe en el párrafo R540.5.*

Periodo del encargo (Encargos de auditoría y revisión)	El periodo del encargo empieza cuando el equipo de auditoría comienza a realizar la auditoría. El periodo del encargo finaliza cuando se emite el informe de auditoría. Cuando el encargo es de carácter recurrente, finaliza con la notificación por cualesquiera de las partes de que la relación profesional ha finalizado o con la emisión del informe final de auditoría, lo que suceda más tarde.
Periodo del encargo (Encargos de aseguramiento distintos a los encargos de auditoría y revisión)	El periodo del encargo empieza cuando el equipo de aseguramiento comienza a realizar servicios de aseguramiento con respecto al encargo particular. El periodo del encargo finaliza cuando se emite el informe de aseguramiento. Cuando el encargo es de carácter recurrente, finaliza con la notificación por cualesquiera de las partes de que la relación profesional ha finalizado o con la emisión del informe final de aseguramiento, lo que suceda más tarde.
Podría	*Este término se utiliza en el Código para denotar la posibilidad de que surja un tema, ocurra un suceso o se tome un curso de acción. El término no atribuye ningún nivel particular de posibilidad o probabilidad cuando se utiliza junto con una amenaza, ya que la evaluación del nivel de una amenaza depende de los hechos y circunstancias de cualquier tema, suceso o curso de acción particular.*
Principios fundamentales	Este término se describe en el párrafo 110.1. En cambio, cada uno de los principios fundamentales se describen en los siguientes párrafos: Integridad R111.1 Objetividad R112.1 Competencia profesional y cuidado debido R113.1 Confidencialidad R114.1 Comportamiento profesional R115.1
Publicidad	La comunicación al público de información relativa a los servicios o competencias prestados por contadores profesionales en la práctica pública con el fin de conseguir negocios profesionales.
Puede	*Este término se utiliza en el Código para denotar permiso para llevar a cabo una acción concreta en determinadas circunstancias, incluso como excepción a un requerimiento. No se utiliza para denotar posibilidad.*
Red	Una estructura más amplia: (a) que tiene como objetivo la cooperación; y (b) que está claramente orientada a repartir los beneficios o costos o que comparte la propiedad, el control o la gestión, las políticas y procedimientos de control de la

	calidad comunes, la estrategia de negocio común, el uso de una marca común, o una parte significativa de los recursos profesionales.
Revisión de control de calidad del encargo	Un proceso diseñado para proporcionar una evaluación objetiva, en el momento de emisión del informe o con anterioridad, de los juicios significativos efectuados por el equipo del encargo y las conclusiones alcanzadas al formular el informe.
Revisor apropiado	*Un revisor apropiado es un profesional con los conocimientos, las habilidades, la experiencia y la autoridad necesarios para revisar, de manera objetiva, el trabajo pertinente realizado o el servicio prestado. Esta persona puede ser un contador profesional.* *Este término se describe en el párrafo 300.8 A4.*
Salvaguardas	*Las salvaguardas son acciones, individuales o combinadas, que el contador profesional lleva a cabo y que reducen efectivamente las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales a un nivel aceptable.* *Este término se describe en el párrafo 120.10 A2.*
Servicios profesionales	Actividades profesionales realizadas por clientes
Socio de auditoría clave	El socio del encargo, la persona responsable de la revisión del control de calidad del encargo, y otros socios de auditoría, si los hay, del equipo del encargo que toman decisiones o juicios clave sobre asuntos significativos relativos a la auditoría de los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión. Dependiendo de las circunstancias y la función de las personas en la auditoría, los "otros socios de auditoría" podrían incluir, por ejemplo, los socios de auditoría responsables de filiales o divisiones importantes.
Socio del encargo	El socio u otra persona de la firma que es responsable del encargo y su realización, y del informe que se emite en nombre de la firma, y que, cuando se requiere, tiene la autoridad apropiada de un organismo profesional, jurídico o regulador.
Tarifa contingente	Una tarifa calculada sobre una base predeterminada en relación con el resultado de una transacción o el resultado de los servicios prestados por la firma. Una tarifa establecida por un tribunal u otra autoridad pública no es una tarifa contingente.
Tema de análisis subyacente	El fenómeno que se mide o evalúa al aplicar los criterios.
Tercero razonable e informado	*La prueba del tercero razonable e informado es una consideración del contador profesional sobre si otra parte*

Prueba del tercero razonable e informado	*llegaría probablemente a las mismas conclusiones. Esta consideración se hace desde la perspectiva de un tercero razonable e informado, que sopesa todos los hechos y circunstancias relevantes que el contador conoce, o que razonablemente se podría esperar que conociera, en el momento en que se hacen las conclusiones. El tercero razonable e informado no necesita ser un contador, sino que debe poseer los conocimientos y la experiencia pertinentes para comprender y evaluar la idoneidad de las conclusiones del contador de manera imparcial.* *Estos términos se describen en el párrafo 120.5 A6.*

LISTADO DE ABREVIATURAS Y NORMAS A LAS QUE SE HACE REFERENCIA EN EL CÓDIGO

LISTADO DE ABREVIATURAS

Abreviatura	**Explicación**
Marco de Aseguramiento	Marco Internacional para los Encargos de Aseguramiento
CoCo	Chartered Professional Accountants of Canada Criteria of Control (Criterios de Control de los Contadores Profesionales de Canada)
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Comité de Organizaciones Patrocinadoras de la Comisión Treadway)
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento)
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores)
IFAC	International Federation of Accountants (Federación Internacional de Contadores)
NIAs	Normas Internacionales de Auditoría
NIEAs	Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento
NICCs	Normas Internacionales de Control de Calidad[3]
NIERs	Normas Internacionales de Encargos de Revisión

[3] "Las referencias a la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) contenidas en esta Edición 2021 del Manual del Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales deberán entenderse como equivalentes a la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 (NIGC 1) contenida en este decreto y vigente en Colombia a partir del 1 de enero de 2026".

LISTADO DE NORMAS A LAS QUE SE HACE REFERENCIA EN EL CÓDIGO

Norma	**Nombre completo**
NIA 320	Materialidad o Importancia Relativa en la Planificación y Ejecución de una Auditoría
NIA 610 (Revisada 2013)	Utilización del Trabajo de los Auditores Internos
NIEA 3000 (Revisada)	Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoria o de la Revisión de Información Financiera Histórica.
NICC 1	Control de Calidad para Firmas que Realizan Auditorías y Revisiones de Estados Financieros, y otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados[4]
NIER 2400 (Revisada)	Encargos de Revisión de Estados Financieros Históricos

[4] "Las referencias a la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (NICC 1) contenidas en esta Edición 2021 del Manual del Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales deberán entenderse como equivalentes a la Norma Internacional de Gestión de la Calidad 1 (NIGC 1) contenida en este decreto y vigente en Colombia a partir del 1 de enero de 2026".

FECHA DE VIGENCIA

Excepto para las revisiones del papel y orientación del manual, el Código está vigente. Las revisiones del papel y orientación del manual serán efectivas el 31 de diciembre de 2021. Se permite su aplicación anticipada.

CAMBIOS EN EL CÓDIGO

I. OBJETIVIDAD DEL REVISOR DE LA CALIDAD DEL ENCARGO (RCE) Y OTROS REVISORES APROPIADOS (EMITIDA EN ENERO DE 2021)

PARTE 3 – CONTADORES PROFESIONALES EN LA PRÁCTICA PÚBLICA
SECCIÓN 300

APLICACIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL - CONTADORES PROFESIONALES EN LA PRÁCTICA PÚBLICA

Requerimientos y material de aplicación

Identificación de amenazas

[El apartado (d) del párrafo actual 300.6 A1 se sustituirá por el apartado (d) siguiente.]
300.6 A1 …:

(a) …
(b) …
(c) …
(d) Amenazas de familiaridad

- Un contador profesional que tenga un familiar cercano o inmediato que sea director o ejecutivo del cliente.
- Un director o ejecutivo del cliente, o un empleado en posición de ejercer una influencia significativa sobre el tema del encargo, que haya actuado recientemente como socio del mismo.
- Un miembro del equipo de auditoría que tenga una larga relación con el cliente de auditoría.
- Un individuo que es considerado para servir como un revisor apropiado, como salvaguarda para abordar una amenaza, que tiene una relación cercana con el individuo que realizó el trabajo.

[La Sección 325 indicada a continuación se añadirá tras la Sección 320 existente.]

SECCIÓN 325

OBJETIVIDAD DE UN REVISOR DE LA CALIDAD DEL ENCARGO Y OTROS REVISORES APROPIADOS

Introducción

325.1 Los contadores profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

325.2 Al designar a un revisor de la calidad del encargo que tiene implicación en el trabajo revisado o relaciones cercanas con aquellos encargados de realizar este trabajo puede crear amenazas para cumplir con el principio de objetividad.

325.3 Esta sección establece el material de aplicación específica pertinente para aplicar el Marco Conceptual en relación con la objetividad de un revisor de la calidad del encargo.

325.4 Un revisor de la calidad del encargo es también un ejemplo de revisor apropiado según se describe en el párrafo 300.8 A4. Por lo tanto, el material de aplicación en esta sección se puede aplicar en circunstancias en las que un contador profesional designa a un revisor apropiado para revisar el trabajo realizado como salvaguarda para abordar las amenazas identificadas.

Material de aplicación

General

325.5 A1 Los encargos de calidad se consiguen mediante la planificación y la realización de encargos e informando sobre estos de acuerdo con las normas profesionales y los requerimientos jurídicos y regulatorios aplicables. La NIGC 1 establece las responsabilidades de la firma sobre su sistema de gestión de calidad y requiere que la firma diseñe e implemente respuestas para abordar los riesgos de calidad relativos a la realización del encargo. Tales respuestas incluyen establecer las políticas o procedimientos para hacer frente a las revisiones de la calidad del encargo de acuerdo con la NIGC 2.

325.5 A2 Un revisor de la calidad del encargo es un socio, distinto del individuo en la firma, o un individuo externo, designado por la firma para realizar la revisión de la calidad del encargo.

Identificación de amenazas

325.6 A1

Los siguientes son ejemplos de circunstancias en las que las amenazas a la objetividad de un contador profesional designado como revisor de la calidad del encargo pueden ser creadas:

(a) Amenaza de interés propio
- Dos socios del encargo cada uno prestando servicio como revisor de la calidad del encargo del otro.

(b) Amenaza de auto-revisión
- Un contador prestando servicio como revisor de la calidad del encargo de un acuerdo de auditoría tras haber prestado servicio previamente como socio del encargo.

(d) Amenaza de familiaridad
- Un contador prestando servicio como revisor de la calidad del encargo que tiene una relación con un familiar inmediato o él mismo es familiar inmediato de otro individuo que está implicado en el encargo.

(e) Amenaza de intimidación
- Un contador prestando servicio como revisor de la calidad del encargo para un encargo tiene una línea de información directa con el socio responsable del encargo.

Evaluación de las amenazas

325.7 A1 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de las amenazas a la objetividad de un individuo designado como revisor de la calidad del encargo incluyen:

- El papel y antigüedad del individuo.
- La naturaleza de la relación del individuo con otros implicados en el encargo.
- El periodo de tiempo en el que el individuo estuvo implicado previamente en el encargo y el papel del individuo.
- Cuando el individuo estuvo implicado por última vez en el encargo antes de ser designado como revisor de la calidad del encargo y cualesquiera cambios posteriores relevantes en las circunstancias del encargo.
- La naturaleza y complejidad de los asuntos que requieren un juicio significativo del individuo en cualquier implicación previa en el encargo.

Cómo abordar las amenazas

325.8 A1 Un ejemplo de una acción que puede eliminar una amenaza de intimidación es reasignar las responsabilidades de información dentro de la firma.

325.8 A2 Un ejemplo de una acción que puede ser salvaguarda para abordar una amenaza de auto-revisión es implementar un periodo de duración suficiente (periodo de descanso) antes de que el individuo que estaba en el encargo sea designado como revisor de la calidad del encargo.

Periodo de descanso

325.8 A3 La NIGC 2 requiere que la firma establezca políticas o procedimientos que especifiquen, como condición de elegibilidad, un periodo de descanso de dos años antes de que el socio del encargo pueda asumir el papel de revisor de la calidad del encargo. Esto sirve para permitir el cumplimiento del principio de objetividad y la ejecución congruente de los encargos de calidad.

325.8 A4 El periodo de descanso requerido por la NIGC 2 es distinto, y no modifica, los requerimientos de rotación del socio en la Sección 540, que son designados para abordar amenazas a la independencia creadas por relaciones prolongadas con un cliente de auditoría.

PARTE 4A - INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN
SECCIÓN 540

ASOCIACIÓN PROLONGADA DEL PERSONAL (INCLUIDA LA ROTACIÓN DE SOCIOS) CON UN CLIENTE DE AUDITORÍA

[El párrafo R540.5 existente será sustituido por el párrafo R540.5 indicado a continuación.]

R540.5 De acuerdo con los párrafos R540.7 a R540.9, con respecto a una auditoría de una entidad de interés público, un individuo no actuará en ninguno de los siguientes papeles, o en una combinación de tales papeles, por un periodo de más de siete años acumulativos (periodo "de permanencia"):

(a) el socio del encargo;
(b) el individuo designado como responsable de realizar la revisión de la calidad del encargo; o
(c) cualquier otro papel socio clave de auditoría.

Tras el periodo de permanencia, el individuo cumplirá un periodo "de descanso" de acuerdo con las disposiciones de los párrafos R540.11 a R540.19.

[El párrafo R540.12 existente será sustituido por el párrafo R540.12 indicado a continuación.]

R540.12 Cuando el individuo haya sido designado como responsable de la revisión de la calidad del encargo y haya actuado como tal en siete años acumulativos, el periodo de descanso será de tres años consecutivos.

[El párrafo 540.14 indicado a continuación se añadirá tras el párrafo 540.13 existente.]

540.14 A1 Los requerimientos de rotación del socio en esta sección son distintos, y no modifican, el periodo de descanso requerido por la NIGC 2 como condición de elegibilidad antes de que el socio del encargo pueda asumir el papel de revisor de la calidad del encargo (véase el párrafo 325.8 A4).

REVISOR DE LA CALIDAD DEL ENCARGO – FECHA DE VIGENCIA

Las revisiones relativas a la objetividad de un revisor de la calidad del encargo y otros revisores apropiados están vigentes de la forma siguiente:

- Para la Parte 4A: auditorías y revisiones de estados financieros para periodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2022.

- Para la Parte 4B: encargos de aseguramiento que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2022.

- Para todos los demás encargos dentro del alcance de la Parte 3: encargos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2022.

Se permite su aplicación anticipada.

II. REVISIONES NO RELACIONADAS CON EL ASEGURAMIENTO DISPOSICIONES DEL CÓDIGO (EMITIDA EN ABRIL DE 2021)

A. PARTE 4A - INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

SECCIÓN 600 295
SUBSECCIÓN 601 – SERVICIOS DE CONTABILIDAD Y TENEDURÍA DE LIBROS 307
SUBSECCIÓN 602 – SERVICIOS ADMINISTRATIVOS 310
SUBSECCIÓN 603 – SERVICIOS DE VALORACIÓN 311
SUBSECCIÓN 604 – SERVICIOS FISCALES 313
SUBSECCIÓN 605 – SERVICIOS DE AUDITORÍA INTERNA 323
SUBSECCIÓN 606 – SERVICIOS DE SISTEMAS DE TECNOLOGÍA DE LA INFORMACIÓN 327
SUBSECCIÓN 607 – SERVICIOS DE APOYO A LOS LITIGIOS 329
SUBSECCIÓN 608 – SERVICIOS LEGALES 332
SUBSECCIÓN 609 – SERVICIOS DE CONTRATACIÓN DE PERSONAL 336
SUBSECCIÓN 610 – SERVICIOS DE FINANZAS CORPORATIVAS 338
B. MODIFICACIONES CONSECUENTES Y DE CONFORMIDAD
SECCIÓN 400 341
SECCIÓN 525 346
SECCIÓN 950 347
SECCIÓN 900 352

NORMAS INTERNACIONALES DE INDEPENDENCIA
PARTE 4A - INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

[La Sección 600 será sustituida por la Sección 600 indicada a continuación.]

SECCIÓN 600

PRESTACIÓN DE SERVICIOS CLIENTE DE AUDITORÍA NO RELACIONADOS CON EL ASEGURAMIENTO

Introducción

600.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

600.2 Las firmas y firmas de la red pueden prestar una serie de servicios no relacionados con el aseguramiento a sus clientes de auditoría, en congruencia con sus habilidades y experiencia. La prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a los clientes de auditoría puede crear amenazas para cumplir con los principios fundamentales y amenazas a la independencia.

600.3 Esta sección establece los requerimientos y el material de aplicación pertinentes para aplicar el Marco Conceptual para identificar, evaluar y abordar amenazas a la independencia al prestar servicios no relacionados con el aseguramiento a clientes de auditoría. Las subsecciones siguientes establecen requerimientos específicos y material de aplicación pertinentes cuando una firma o una firma de la red presta ciertos tipos de servicios no relacionados con el aseguramiento a clientes de auditoría e indican los tipos de amenazas que como resultado pueden ser creadas.

600.4 Algunas subsecciones incluyen requerimientos que prohíben expresamente que una firma o una firma de la red preste ciertos servicios a un cliente de auditoría porque las amenazas creadas no pueden ser eliminadas y las salvaguardas no son capaces de ser aplicadas para reducir las amenazas a un nivel aceptable.

600.5 Las nuevas prácticas de negocio, la evolución de los mercados financieros y cambios en la tecnología son algunos de los desarrollos que hacen imposible elaborar una lista exhaustiva de los servicios no relacionados con el aseguramiento que las firmas y las firmas de la red pueden prestar a un cliente de auditoría. El Marco Conceptual y las disposiciones generales en esta sección se aplican cuando una firma propone a un cliente prestar servicios no relacionados con el aseguramiento para los que no hay requerimientos específicos y material de aplicación

Requerimientos y material de aplicación

General

Disposiciones sobre servicios no relacionados con el aseguramiento en leyes o reglamentos

600.6 A1 Los párrafos R100.6 a 100.7 A1 establecen requerimientos y material de aplicación relativos a cumplir con el Código. Si hay leyes y regulaciones en una jurisdicción relativas a la prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a clientes de auditoría que difieren o van más allá de los establecidos en esta sección, las firmas que prestan servicios no relacionados con la auditoría a los que

se aplican dichas disposiciones deben ser conscientes de esas diferencias y cumplir con las disposiciones más estrictas.

Riesgo de asumir responsabilidades de gerencia al prestar un servicio no relacionado con el aseguramiento

600.7 A1 Cuando una firma o firma de la red presta un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría, existe el riesgo de que la firma o firma de la red asumirá una responsabilidad de gestión a menos que la firma o la firma de la red esté convencida de que se han cumplido los requerimientos del párrafo R400.14.

Aceptar un encargo para prestar un servicio no relacionado con el aseguramiento

R600.8 Antes de que una firma o una firma de la red acepte un encargo para prestar un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría, la firma aplicará el Marco Conceptual para identificar, evaluar y abordar cualquier amenaza a la independencia que puede ser creada al prestar tal servicio.

Identificar y evaluar amenazas

Todos los clientes de auditoría

600.9 A1 Una descripción de las categorías de amenazas que pueden surgir cuando una firma o una firma de la red presta un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría se establece en el párrafo 120.6 A3.

600.9 A2 Los factores que son relevantes para identificar las diferentes amenazas que pueden ser creadas al prestar un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría y evaluar el nivel de tales amenazas incluyen:

- La naturaleza, alcance, uso previsto y propósito del servicio.
- La forma en la que el servicio será prestado, tal como el personal que se involucrará y su localización.
- El entorno jurídico y regulatorio en el se presta el servicio.
- Si el cliente es una entidad de interés público.
- El nivel de experiencia de la gerencia del cliente y de empleados con respecto al tipo de servicio prestado.
- Medida en la que el cliente determina los temas significativos del juicio. (Ref: Para. R400.13 a R400.14).
- Si el resultado del servicio afectará a los registros o temas contables reflejados en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión, y, en ese caso:
    - La medida en la que el resultado del servicio tendrá un efecto material o con importancia relativa sobre los estados financieros.

- El grado de subjetividad involucrada en determinar los importes o tratamiento apropiados para esos temas reflejados en los estados financieros.

- La naturaleza y el alcance del impacto del servicio, en su caso, sobre los sistemas que generan información que forma una parte significativa de los siguientes elementos del cliente:
  - Registros contables o estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.
  - Controles internos sobre la información financiera.
- El grado de confianza que se depositará en el resultado del servicio como parte de la auditoría..
- Las tarifas relativas a la prestación del servicio no relacionado con el aseguramiento.

600.9 A3 Subsecciones 601 a 610 incluyen ejemplos de factores adicionales que son relevantes para identificar amenazas a la independencia creadas al prestar ciertos servicios no relacionados con el aseguramiento y al evaluar el nivel de tales amenazas.

Materialidad o importancia relativa en relación con los estados financieros

600.10 A1 La materialidad o importancia relativa es pertinente al evaluar las amenazas creadas al prestar un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría. Las subsecciones 601 a 610 se refieren a la materialidad o importancia relativa en relación con los estados financieros de un cliente de auditoría. El concepto de materialidad o importancia relativa en relación con una auditoría se aborda en la NIA 320, Materialidad o Importancia Relativa en la Planificación y Ejecución de la Auditoría, y en relación a una revisión en la NITR 2400 (Revisada), Encargos de Revisión de Estados Financieros Históricos. La determinación de la materialidad o importancia relativa implica el ejercicio de un juicio profesional tanto por factores cuantitativos como cualitativos. También se ve afectada por la percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios.

600.10 A2 Cuando el Código prohíbe expresamente la prestación de un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría, una firma o una firma de la red no puede prestar ese servicio, independientemente de la materialidad o importancia relativa del resultado o resultados del servicio no relacionado con el aseguramiento en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

Proporcionar asesoramiento y recomendaciones

600.11 A1 La prestación de servicio de asesoramiento y recomendaciones puede crear una amenaza de auto-revisión. Si prestar servicio de asesoramiento y recomendaciones crea una amenaza de auto-revisión implica tomar la determinación establecida en el párrafo R600.14. Si el cliente de auditoría no es una entidad de interés público y se identifica una amenaza de auto-revisión, se requiere que la firma aplique el Marco Conceptual para evaluar y abordar la

amenaza. Si el cliente de auditoría es una entidad de interés público, se aplican los párrafos R600.16 y R600.17.

Múltiples servicios no relacionados con el aseguramiento prestados al mismo cliente de auditoría.

R600.12 Cuando una firma o una firma de la red presta múltiples servicios no relacionados con el aseguramiento a un cliente de auditoría, la firma considerará si, además de las amenazas creadas por cada servicio individualmente, el efecto combinado de tales servicios crea o impacta en las amenazas a la independencia.

600.12 A1 Además del párrafo 600.9 A2, los factores que son relevantes en la evaluación de una firma del nivel de amenazas a la independencia creadas cuando múltiples servicios no relacionados con el aseguramiento son prestados a un cliente de auditoría pueden incluirse si:

- El efecto combinado de prestar múltiples servicios incrementa el nivel de amenaza creada por cada servicio evaluado individualmente.

- El efecto combinado de prestar múltiples servicios incrementa el nivel de cualquier amenaza que surge de la relación global con el cliente de auditoría.

Amenazas de auto-revisión

600.13 A1 Cuando una firma o una firma de la red presta un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría, puede haber un riesgo de que la firma audite su propio trabajo o el de la firma de la red, dando lugar a una amenaza de auto-revisión. Una amenaza de auto-revisión es la amenaza de que una firma o una firma de la red no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio previo realizado o una actividad realizada por un individuo dentro de la firma o la firma de la red como parte de un servicio no relacionado con el aseguramiento en el que el equipo de auditoría se basará al formar un juicio como parte de una auditoría.

R600.14 Antes de prestar un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría, una firma o una firma de la red determinará si la prestación de ese servicio puede crear una amenaza de auto-revisión, evaluando si existe el riesgo de que:

(a) los resultados del servicio formarán parte o afectarán a los registros contables, a los controles internos sobre la información financiera o a los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión; y

(b) en el curso de la auditoría de aquellos estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión, el equipo de auditoría evaluará o se basará en cualquier juicio realizado o en las actividades realizadas por la firma o la firma de la red al prestar el servicio.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

600.15 A1 Cuando el cliente de la auditoría es una entidad de interés público, las partes interesadas tienen mayores expectativas respecto a la independencia de la firma. Estas mayores expectativas son relevantes para la prueba de terceros razonables e informados utilizada para evaluar una amenaza de auto-revisión creada por la prestación de un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público.

600.15 A2 Cuando la prestación de un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público crea una amenaza de auto-revisión, esa amenaza no puede eliminarse, y no se pueden aplicar salvaguardas para reducir esa amenaza a un nivel aceptable.

Amenazas de auto-revisión

R600.16 Una firma o una firma de la red no prestará un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público si la prestación de ese servicio puede crear una amenaza de auto-revisión en relación con la auditoría de los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión. (Ref: Para. 600.13 A1 y R600.14).

Proporcionar asesoramiento y recomendaciones

R600.17 Como excepción al párrafo R600.16, una firma o una firma de la red puede proporcionar asesoramiento y recomendaciones a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público en relación con la información o los temas que surjan en el curso de una auditoría siempre que la firma:

(a) no asuma una responsabilidad de gestión (Ref: Para. R400.13 y R400.14); y

(b) aplique el Marco Conceptual para identificar, evaluar y abordar las amenazas, distintas de las de la auto-revisión, para la independencia que pueden ser creadas por la prestación de ese asesoramiento.

600.17A1 Entre los ejemplos de asesoramiento y recomendaciones que pueden proporcionarse en relación con la información o los temas que surjan en el curso de una auditoría encuentran:

- Asesorar sobre normas o políticas de contabilidad e información financiera y requerimientos de información a revelar de estados financieros.
- Asesorar sobre la idoneidad del control financiero y contable y los métodos utilizados para determinar los importes declarados en los estados financieros y la información a revelar correspondiente.
- Proponer asientos de ajuste derivados de los resultados de la auditoría.
- Examinar los resultados de los controles internos sobre la información y los procesos financieros y recomendar mejoras.
- Discutir cómo resolver los problemas de conciliación de cuentas.
- Asesorar sobre el cumplimiento de las políticas contables del grupo.

Cómo abordar las amenazas

Todos los clientes de auditoría

600.18 A1 Los párrafos R120.10 a 120.10 A2 incluyen un requerimiento y material de aplicación que son relevantes a la hora de abordar las amenazas a la independencia, incluyendo una descripción de las salvaguardas.

600.18 A2 Las amenazas a la independencia creadas por la prestación de un servicio no relacionado con el aseguramiento o de múltiples servicios a un cliente de auditoría varían en función de los hechos y las circunstancias del encargo de auditoría y de la naturaleza del servicio. Estas amenazas podrían abordarse aplicando salvaguardas o ajustando el alcance del servicio propuesto.

600.18 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir una salvaguarda para hacer frente a tales amenazas se encuentran:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.
- Tener un revisor apropiado que no haya participado en la realización del servicio no relacionado con el aseguramiento que revise el trabajo de auditoría o servicio realizado.
- Obtener la autorización previa del resultado del servicio por parte de una autoridad adecuada (por ejemplo, una autoridad fiscal).

600.18 A4 Es posible que no se disponga de salvaguardas para reducir las amenazas creadas por la prestación de un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de auditoría a un nivel aceptable. En tal situación, la aplicación del Marco Conceptual requiere que la firma o firma de la red:

(a) ajuste el alcance del servicio propuesto para eliminar las circunstancias que crean las amenazas;

(b) decline o ponga fin al servicio que crea las amenazas que no pueden ser eliminadas o reducidas a un nivel aceptable; o

(c) ponga fin al encargo de auditoría.

Comunicación con los responsables de la gobernanza en relación con los servicios no relacionados con el aseguramiento

Todos los clientes de auditoría

600.19 A1 Los párrafos 400.40 A1 y 400.40 A2 son relevantes para la comunicación de la firma con los encargados de la gobernanza en relación con la prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

600.20 A1 Los párrafos R600.21 a R600.23 requieren que una firma se comunique con los encargados de la gobernanza de una entidad de interés público antes de que la firma o la firma de la red preste servicios no relacionados con el aseguramiento a entidades dentro de la estructura corporativa de la que forma parte la entidad de interés público que puedan crear amenazas a la independencia de la firma con respecto a la entidad de interés público. El objetivo de la comunicación es permitir a los encargados de la gobernanza de la entidad de interés público tener una supervisión eficaz de la independencia de la firma que audita los estados financieros de dicha entidad de interés público.

600.20 A2 Para facilitar el cumplimiento de estos requerimientos, una firma puede acordar con los encargados de la gobernanza de la entidad de interés público un proceso que aborde cuándo y con quién la firma se comunica. Tal proceso puede:

- Establecer el procedimiento para el suministro de información sobre una propuesta de servicio no relacionado con el aseguramiento, que puede ser sobre la base de un encargo individual, en virtud de una política general, o sobre cualquier otra base acordada.
- Identificar las entidades a las que se aplicaría el proceso, que puede incluir otras entidades de interés público dentro de la estructura corporativa.
- Identificar cualesquiera servicios que puedan prestarse a las entidades identificadas en el párrafo R600.21 sin la aprobación específica de los encargados de la gobernanza, si acuerdan como política general que estos servicios no están prohibidos en virtud de esta sección y no crearían amenazas a la independencia de la firma o, si se crean tales amenazas, estarían a un nivel aceptable.
- Establecer cómo los encargados de la gobernanza de múltiples entidades de interés público dentro de la misma estructura corporativa han determinado que la autoridad para aprobar los servicios sea asignada.
- Establecer un procedimiento a seguir cuando el suministro de la información necesaria para que los encargados de la gobernanza evalúen si un servicio propuesto puede crear una amenaza para la independencia de la firma esté prohibido o limitado por las normas profesionales, las leyes o regulaciones, o pueda dar lugar a revelar información sensible o confidencial.
- Especificar cómo se pueden resolver los problemas no cubiertos por el proceso.

R600.21 Antes de que una firma que audita los estados financieros de una entidad de interés público, o una firma de la red acepte un encargo para prestar un servicio no relacionado con el aseguramiento a:

(A) esa entidad de interés público;

(B) cualquier entidad que controla, directa o indirectamente, a esa entidad de interés público; o

(C) cualquier entidad que es controlada, directa o indirectamente, por esa entidad de interés público,

- a menos que ya se haya abordado al establecer un proceso acordado con los encargados de la gobernanza, la firma deberá:

(a) informar a los responsables de la gobernanza de la entidad de interés público que la firma ha determinado que la prestación del servicio:

(i) no está prohibida; y

(ii) no creará una amenaza a la independencia de la firma como auditor de la entidad de interés público o que cualquier amenaza identificada está en un nivel aceptable o, si no, será eliminada o reducida a un nivel aceptable; y

(b) proporcionar a los encargados de la gobernanza de la entidad de interés público información que les permita hacer una evaluación informada sobre el impacto de la prestación del servicio en la independencia de la firma.

600.21 A1 Entre los ejemplos de información que pueden facilitarse a los responsables de la gobernanza de la entidad de interés público en relación con un determinado servicio no relacionado con el aseguramiento se encuentran:

- La naturaleza y el alcance del servicio a prestar.
- La base y el importe de la tarifa propuesta.
- Cuando la firma haya identificado cualesquiera amenazas a la independencia que puedan ser creadas por la prestación del servicio propuesto, la base para la evaluación de la firma de que las amenazas están en un nivel aceptable o, si no, las acciones que la firma o la firma de la red tomará para eliminar o reducir cualquier amenaza a la independencia a un nivel aceptable.
- Si el efecto combinado de la prestación de múltiples servicios crea amenazas a la independencia o cambia el nivel de las amenazas previamente identificadas.

R600.22 Una firma o una firma de la red no prestará un servicio no relacionado con el aseguramiento a ninguna de las entidades a las que se refiere el apartado R600.21 a menos que los encargados de la gobernanza de la entidad de interés público hayan dado su conformidad, ya sea mediante un proceso acordado con los encargados de la gobernanza o en relación con un servicio específico con:

(a) la conclusión de la firma de que la prestación del servicio no creará una amenaza para la independencia de la firma como auditor de la entidad de interés público, o que cualquier amenaza identificada está en un nivel aceptable o, si no, se eliminará, o se reducirá a un nivel aceptable; y

(b) la prestación de ese servicio.

R600.23 Como excepción a los párrafos R600.21 y R600.22, cuando una firma tenga prohibido por las normas profesionales, leyes o regulaciones aplicables proporcionar información sobre el servicio no relacionado con el aseguramiento propuesto a los encargados de la gobernanza de la entidad de interés público, o cuando el suministro de dicha información pueda dar lugar a revelar información sensible o confidencial, la firma podrá prestar el servicio propuesto siempre que

(a) la firma proporcione la información que le es posible sin incumplir sus obligaciones jurídicas o profesionales;

(b) la firma informe a los encargados de la gobernanza de la entidad de interés público que la prestación del servicio no creará una amenaza para la independencia de la firma con respecto a la entidad de interés público, o

que cualquier amenaza identificada se encuentra en un nivel aceptable o, si no, se eliminará o reducirá a un nivel aceptable; y

(c) los encargados de la gobernanza no están en desacuerdo con la conclusión de la firma en (b).

R600.24 La firma o la firma de la red, tras haber tenido en cuenta cualquier cuestión planteada por los encargados de la gobernanza del cliente de auditoría que sea una entidad de interés público o por la entidad referida en el párrafo R600.21 que sea la destinataria del servicio propuesto, rechazará el servicio no relacionado con el aseguramiento o la firma pondrá fin al encargo de auditoría si:

(a) la firma o la firma de la red no está autorizada a proporcionar ninguna información a los encargados de la gobernanza del cliente de auditoría que es una entidad de interés público, a menos que dicha situación se aborde en un proceso acordado de antemano con los encargados de la gobernanza; o

(b) los encargados de la gobernanza de un cliente de auditoría que es una entidad de interés público no están de acuerdo con la conclusión de la firma de que la prestación del servicio no creará una amenaza a la independencia de la firma con respecto al cliente o que cualquier amenaza identificada está en un nivel aceptable o, si no, se eliminará o reducirá a un nivel aceptable.

Cliente de auditoría que posteriormente se convierte en una entidad de interés público

R600.25 Un servicio no relacionado con el aseguramiento prestado, actualmente o anteriormente, por una firma o una firma de la red a un cliente de auditoría compromete la independencia de la firma cuando el cliente se convierte en una entidad de interés público, a menos que:

(a) el anterior servicio no relacionado con el aseguramiento cumple con las disposiciones de esta sección que se refieren a los clientes de auditoría que no son entidades de interés público;

(b) los servicios no relacionados con el aseguramiento actualmente en curso que no están permitidos en virtud de esta sección para los clientes de auditoría que son entidades de interés público finalicen antes de que el cliente se convierta en una entidad de interés público o, si esto no es posible, tan pronto como sea posible.

(c) la firma y los encargados de la gobernanza del cliente que se convierte en una entidad de interés público acuerdan y toman medidas adicionales para hacer frente a cualesquiera amenazas a la independencia que no estén en un nivel aceptable.

600.25 A1 Entre los ejemplos de acciones que la firma puede recomendar al cliente de auditoría se encuentran encargar a otra firma:

- Revisar o volver a realizar el trabajo de auditoría afectado en la medida necesaria.

- Evaluar los resultados del servicio no relacionado con el aseguramiento o volver a realizar el servicio no relacionado con el aseguramiento en la

medida necesaria para que la otra firma pueda asumir la responsabilidad del servicio.

Consideraciones sobre determinadas entidades vinculadas

R600.26 Esta sección incluye requerimientos que prohíben a las firmas y firmas de la red prestar determinados servicios no relacionados con el aseguramiento a los clientes de auditoría. Como excepción a estos requerimientos y al requerimiento del párrafo R400.13, una firma o una firma de la red puede asumir responsabilidades de gestión o prestar determinados servicios no relacionados con el aseguramiento que, de otro modo, estarían prohibidos a las siguientes entidades del cliente sobre cuyos estados financieros la firma expresará una opinión:

(a) una entidad que tiene control directo o indirecto sobre el cliente;

(b) una entidad con un interés financiero directo en el cliente si dicha entidad tiene una influencia significativa sobre el cliente y el interés en el cliente es material o con importancia relativa para dicha entidad; o

(c) una entidad que está bajo control común con el cliente,
siempre que las siguientes condiciones se cumplan:

(i) la firma o una firma de la red no expresa una opinión sobre los estados financieros de la entidad relacionada;

(ii) la firma o una firma de la red no asume una responsabilidad de gestión, directa o indirectamente, para la entidad sobre cuyos estados financieros la firma expresará una opinión;

(iii) los servicios no crean una amenaza de auto-revisión; y
(iv) la firma aborda otras amenazas creadas al prestar tales servicios y que no están a un nivel aceptable.

Documentación

600.27 A1 La documentación de las conclusiones de la firma sobre el cumplimiento de esta sección de acuerdo con los párrafos R400.60 y 400.60 A1 puede incluir:

- Los elementos clave de la comprensión de la firma sobre la naturaleza del servicio no relacionado con el aseguramiento a prestar y si el servicio puede afectar a los estados financieros sobre los que la empresa expresará una opinión, y de qué manera.
- La naturaleza de cualquier amenaza a la independencia que se cree al prestar el servicio al cliente de auditoría, incluyendo si los resultados del servicio estarán sujetos a procedimientos de auditoría.
- La medida de la implicación de la gerencia en la prestación y supervisión del servicio no relacionado con el aseguramiento propuesto.
- Cualquier salvaguarda que se aplique, u otras medidas adoptadas para abordar una amenaza a la independencia.

- La justificación de la firma para determinar que el servicio no está prohibido y que cualquier amenaza identificada para la independencia está en un nivel aceptable.

- En relación con la prestación de un servicio no relacionado con el aseguramiento propuesto a las entidades mencionadas en el párrafo R600.21, los pasos adoptados para cumplir con los párrafos R600.21 a R600.23.

SUBSECCIÓN 601 – SERVICIOS DE CONTABILIDAD Y TENEDURÍA DE LIBROS
Introducción

601.1 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación de los párrafos 600.1 a 600.27 A1 son pertinentes para aplicar el Marco Conceptual cuando se prestan servicios de contabilidad y teneduría de libros a un cliente de auditoría.

Requerimientos y material de aplicación

General

601.2 A1 La gerencia es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable. Estas responsabilidades incluyen: Estas responsabilidades incluyen:

- Determinar las políticas contables y el tratamiento contable de acuerdo con dichas políticas.

- Preparación o modificación de documentos fuente o datos de origen, en formato electrónico o de otro tipo, que evidencien la realización de una transacción. Algunos ejemplos son:

    - Órdenes de compra.
    - Registros de tiempo de la nómina.
    - Pedidos de clientes.

- Crear o modificar asientos.

- Determinar o aprobar las clasificaciones contables de las transacciones.

Descripción del servicio

601.3 A1 Los servicios de contabilidad y teneduría de libros comprenden una amplia gama de servicios que incluyen:

- Preparar los registros contables o los estados financieros.

- Registrar transacciones.

- Prestación de servicios de nómina.

- Resolver problemas de conciliación de cuentas.

- Convertir los estados financieros existentes de un marco de información financiera a otro.

Amenazas potenciales derivadas de la prestación de servicios de contabilidad y teneduría de libros

Todos los clientes de auditoría

601.4 A1 La prestación de servicios de contabilidad y teneduría de libros a un cliente de auditoría crea una amenaza de auto-revisión cuando existe el riesgo de que los resultados de los servicios afecten a los registros contables o a los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

R601.5 Una firma o una firma de la red no proporcionará a un cliente de auditoría que no sea una entidad de interés público servicios de contabilidad y teneduría de libros, incluida la preparación de estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión o información financiera que constituya la base de dichos estados financieros, a menos que:

(a) los servicios sean de naturaleza rutinaria o mecánica; y

(b) la firma aborde cualquier amenaza que no esté en un nivel aceptable.

601.5 A1 Servicios de contabilidad y teneduría de libros que son rutinarios o mecánicos:

(a) implican información, datos o material en relación con el cual el cliente ha hecho cualesquiera juicios o decisiones que puedan ser necesarias; y

(b) requieren poco o ningún juicio profesional.

601.5 A2 Entre los ejemplos de servicios que pueden considerarse rutinarios o mecánicos se encuentran:

- Preparar cálculos o informes de nóminas basados en datos originados por el cliente para su aprobación y pago por parte de éste.
- Registrar transacciones recurrentes cuyos importes son fácilmente determinables a partir de los documentos fuente o los datos de origen, como una factura de servicios públicos en la que el cliente ha determinado o aprobado la clasificación de la cuenta apropiada.
- Calcular la depreciación de los activos fijos cuando el cliente determina la política contable y las estimaciones de la vida útil y los valores residuales.
- Contabilizar las operaciones codificadas por el cliente en el libro mayor.
- Contabilizar los asientos aprobados por el cliente en el balance de comprobación.

- Preparar los estados financieros a partir de la información del balance de comprobación aprobado por el cliente y preparar las notas correspondientes a partir de los registros aprobados por el cliente.

La firma o una firma de la red puede prestar dichos servicios a clientes de auditoría que no sean entidades de interés público siempre que la firma o la firma de la red cumpla con los requerimientos del párrafo R400.14 para garantizar que no asume una responsabilidad de gestión en relación con el servicio y con el requerimiento del párrafo R601.5 (b).

601.5 A3 Entre los ejemplos de acciones que pueden constituir salvaguardas para hacer frente a una amenaza de auto-revisión creada cuando se prestan servicios de contabilidad y teneduría de libros de carácter rutinario o mecánico a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público se encuentran:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.

- Tener un revisor apropiado que no haya participado en la prestación del servicio no relacionado con el aseguramiento revise el trabajo de auditoría o servicio realizado.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R601.6 Una firma o una firma de la red no prestará servicios de contabilidad y teneduría de libros a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público.

R601.7 Como excepción al párrafo R601.6, una firma o una firma de la red puede preparar estados financieros obligatorios para una entidad relacionada de un cliente de auditoría de una entidad de interés público incluida en el subpárrafo (c) o (d) de la definición de entidad relacionada siempre que:

(a) se ha emitido el informe de auditoría de los estados financieros del grupo de la entidad de interés público;

(b) la firma o la firma de la red no asume la responsabilidad de la gestión y aplica el Marco Conceptual para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia;

(c) la firma o la firma de la red no prepara los registros contables subyacentes a los estados financieros obligatorios de la entidad relacionada y dichos estados financieros se basan en información aprobada por el cliente; y

(d) los estados financieros obligatorios de la entidad relacionada no constituirán la base de los futuros estados financieros del grupo de dicha entidad de interés público.

SUBSECCIÓN 602 – SERVICIOS ADMINISTRATIVOS

Introducción

602.1 Además del material de aplicación específico de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación de los párrafos 600.1 a 600.27 A1 son pertinentes para aplicar el Marco Conceptual cuando se prestan servicios administrativos.

Material de aplicación

Descripción del servicio

602.2 A1 Los servicios administrativos consisten en ayudar a los clientes en sus tareas rutinarias o mecánicas dentro del curso normal de las operaciones.

602.2 A2 Entre los ejemplos de servicios administrativos se encuentran:

- Tratamiento de textos o formato de documentos.
- Preparar formularios administrativos o reglamentarios para la aprobación del cliente.
- Presentar dichos formularios según las instrucciones del cliente.
- Supervisar los plazos legales de presentación y asesorar al cliente de la auditoría sobre dichos plazos.

Amenazas potenciales surgidas de la provisión de servicios administrativos

Todos los clientes de auditoría

602.3 A1 Proporcionar servicios administrativos a un cliente de auditoría no suele crear una amenaza cuando dichos servicios son de naturaleza administrativa y requieren poco o ningún juicio profesional.

SUBSECCIÓN 603 – Servicios de valoración

Introducción

603. 1 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación de esta subsección, los requerimiento y material de aplicación de los párrafos 600.1 a 600.27. A1 son relevantes para aplicar el Marco Conceptual cuando se prestan servicios de valoración a un cliente de auditoría.

Requerimientos y material de aplicación

Descripción del Servicio

603.2 A1 Una valoración comprende el hacer asunciones relacionadas con evoluciones futuras, la aplicación de metodologías y técnicas apropiadas y la combinación de ambas para calcular un valor específico, o un rango de valores, para un activo, una deuda o para el total o una parte de una entidad.

603.2 A2 Si se solicita a una firma o una firma de red realizar una valoración para ayudar a un cliente de auditoría con sus obligaciones de declarar impuestos o con propósitos de planificación fiscal y los resultados de la valoración no tienen ningún efecto en los registros contables o en los estados financieros que no sea a través de asientos contables relacionados con impuestos, son de aplicación los requerimientos y material de aplicación establecidos en los párrafos 604.17 A1 a 604.19 A1, relativos a estos servicios.

Amenazas potenciales surgidas de la provisión de servicios de valoración

Todos los clientes de auditoría

603.3 A1 La prestación de servicios de valoración a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de auto-revisión cuando hay riesgo de que los resultados del servicio afecten a los registros contables o a los estados financieros en los que la firma expresará una opinión. Este servicio también podría crear una amenaza de abogacía.

603.3 A2 Factores que son relevantes para identificar amenazas de auto-revisión o abogacía creadas por la prestación de servicios de valoración a un cliente de auditoría, y para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- El uso y fin del informe de valoración.
- Si el informe de valoración se hará público.
- La medida en que la metodología de valoración esta apoyada por la ley o regulaciones, otros precedentes o prácticas establecidas.
- La envergadura de la participación del cliente en la determinación y aprobación de la metodología de valoración y otros temas de juicio significativos.
- El grado de subjetividad inherente en la partida para valoraciones que involucran metodologías estándar o establecidas.

- Si la valoración tendrá un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros.

- La envergadura de la información a relevar relacionada con la valoración de los estados financieros.

- La volatilidad de los importes involucrados como resultado de la dependencia de sucesos futuros.

Cuando una amenaza de auto-revisión para un cliente de auditoría que es una entidad de interés público ha sido identificada, es de aplicación el párrafo R603.5.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

603.3 A3 Ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a amenazas de auto-revisión o abogacía creadas por la prestación de un servicio de valoración a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público incluyen:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar un servicio que podría hacer frente amenazas de auto-revisión o de abogacía.

- Hacer que un revisor apropiado que no estuviera involucrado en la prestación del servicio revise el trabajo de auditoría o servicio realizado podría hacer frente a una amenaza de auto-revisión.

R603.4 Una firma o una firma de la red no proporcionará servicios de valoración a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público si:

(a) la valoración implica un grado significativo de subjetividad; y

(b) la valoración tendrá un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

603.4 A1 Ciertas valoraciones no implican un grado significativo de subjetividad. Es probable que así sea cuando los métodos subyacentes están establecidos por ley o regulación o cuando las técnicas y metodologías que se van a utilizar se basan en estándares generalmente aceptados o prescritos por ley o regulación. En tales circunstancias, los resultados de la valoración realizada por dos o más partes no es probable que sea materialmente o tenga importancia relativa diferente.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Amenazas de auto-revisión

R603.5 Una firma o una firma de la red no proporcionará el servicio de valoración a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público si la prestación de ese servicio de valoración puede crear una amenaza de auto-revisión. (Ref: párrafos R600.14 y R600.16).

Amenazas de abogacía

603.5 A1 Un ejemplo de una acción que podría ser salvaguarda para hacer frente a una amenaza de abogacía creada por la prestación de un servicio de valoración a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público es utilizar a profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.

SUBSECCIÓN 604 – SERVICIOS FISCALES

Introducción

604.1 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación en los párrafos 600.1 a 600.27 A1 son relevantes para la aplicación del Marco Conceptual cuando se presta un servicio fiscal a un cliente de auditoría.

Requerimientos y material de aplicación

Descripción del Servicio

604.2 A1 Los servicios fiscales comprenden un amplio rango de servicios. La subsección trata específicamente con:

- Preparación de declaraciones fiscales.
- Cálculos de impuestos con el fin de preparar asientos contables.
- Servicios de asesoramiento fiscal.
- Servicios de planificación fiscal.
- Servicios fiscales que implican valoraciones.
- Asistencia en la resolución de litigios fiscales.

604.2 A2 Es posible considerar los servicios fiscales bajo amplios encabezamientos, como planificación y cumplimiento fiscal. Sin embargo, estos servicios están a menudo interrelacionados en la práctica y podrían ser combinados con otros servicios que no sean de aseguramiento prestados por la firma como servicios de finanzas corporativas. Es, por tanto, impracticable categorizar genéricamente las amenazas que surgen de servicios fiscales específicos.

Amenazas potenciales surgidas de la provisión de servicios fiscales

604.3 A1 La prestación de servicios fiscales a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de auto-revisión cuando hay riesgo de que los resultados de los servicios afecten a los registros contables o a los estados financieros en los que la firma expresará una opinión. Estas acciones también podrían crear una amenaza de abogacía.

604.3 A2 Factores que son relevantes para identificar amenazas de auto-revisión o abogacía creadas por la prestación de cualquier servicio fiscal a un cliente de auditoría, y para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- Características específicas del encargo.
- El nivel de conocimientos fiscal de los empleados del cliente.
- El sistema por el cual las autoridades fiscales evalúan y administran el impuesto en cuestión y el rol de la firma o la firma de la red en ese proceso.

- La complejidad del régimen fiscal correspondiente y el nivel de juicio necesario para aplicarlo.

Todos los clientes de auditoría

R604.4 Una firma o una firma de la red no prestará un servicio fiscal o recomendará una transacción a un cliente de auditoría si el servicio o la transacción se relaciona con comercialización, planificación u opinión a favor de un tratamiento fiscal que fuera recomendado inicialmente, directa o indirectamente, por la firma o la firma de la red, y un propósito significativo del tratamiento fiscal o la transacción es evasión de impuestos, a menos que la firma confíe en que el tratamiento propuesto tiene una base en la ley o regulación fiscal aplicable que probablemente prevalezca.

604.4 A1 A menos que el tratamiento fiscal tenga una base en la ley o la regulación fiscal aplicable que la firma confié en que probablemente prevalezca, la prestación del servicio que no es de aseguramiento descrito en el párrafo R604.4 crea amenazas de auto-revisión o abogacía que no pueden ser eliminadas y las salvaguardas no son capaces de ser aplicadas para reducir estas amenazas en un nivel aceptable.

A. Preparación de declaraciones fiscales

Descripción del servicio

604.5 A1 La preparación de declaraciones fiscales incluye:

- Ayudar a clientes con sus obligaciones de declarar impuestos mediante la redacción y compilación de información, incluyendo el importe de los impuestos adeudados (normalmente en formularios estandarizados) que se requiere presentar a las autoridades fiscales correspondientes.
- Asesorar en el tratamiento de declaraciones fiscales de transacciones pasadas.
- Responder en nombre del cliente de auditoría a las solicitudes de información adicional y análisis de las autoridades fiscales (por ejemplo, proporcionando explicaciones y soporte técnico al enfoque adoptado).

Amenazas potenciales surgidas de la provisión de servicios de preparación de declaraciones fiscales

Todos los clientes de auditoría

604.6 A1 Prestando servicios de preparación de declaraciones fiscales que normalmente no crean amenazas porque:

(a) los servicios de preparación de declaraciones fiscales están basados en información histórica y principalmente implican analizar y presentar esta información histórica según la legislación fiscal existente, incluyendo precedentes y prácticas establecidas; y

(b) las declaraciones fiscales están sujetas a cualquier proceso de revisión o aprobación que la autoridad fiscal considere apropiado.

B. Cálculos de impuestos con el fin de preparar asientos contables

Descripción del servicio

604.7 A1 Los servicios de cálculo de impuestos implican la preparación de cálculos de pasivos o activos por impuestos corrientes y diferidos con el fin de preparar asientos contables que apoyen los pasivos o activos por impuestos en los estados financieros del cliente de auditoría.

Amenazas potenciales surgidas de la provisión de servicios de cálculo de Impuestos

Todos los clientes de auditoría

604.8 A1 La preparación de cálculos de pasivos (o activos) por impuestos corrientes o diferidos para un cliente de auditoría con el fin de preparar los asientos contables que apoyen estos saldos crea una amenaza de auto-revisión.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

604.9 A1 Además de los factores del párrafo 604.3 A2, un factor que es relevante en la evaluación del grado de amenaza de auto-revisión creado cuando se preparan estos cálculos para un cliente de auditoría es si el calculo podría tener un efecto material o con importancia relativa sobre los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

604.9 A2 Ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a estas amenazas de auto-revisión cuando el cliente de auditoría no es una entidad de interés público:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar un servicio.
- Hacer que un revisor apropiado que no estuviera involucrado en la prestación del servicio revise el trabajo de auditoría o servicio realizado.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R604.10 Una firma o una firma de la red no preparará cálculos de pasivos (o activos) por impuestos corrientes o diferidos para un cliente de auditoría que es una entidad de interés público. (Ref: párrafos R600.14 y R600.16).

C. Servicios de asesoramiento y planificación fiscal

Descripción del servicio

604.11 A1 El asesoramiento y la planificación fiscal comprenden un amplio rango de servicios, como asesorar al cliente de auditoría como estructurar sus asuntos en una forma fiscalmente eficiente o asesorando en la aplicación de la ley o regulación fiscal.

Amenazas potenciales surgidas de la provisión de servicios de asesoramiento y planificación fiscal

Todos los clientes de auditoría

604.12 A1 La prestación de servicios de asesoramiento y planificación fiscal a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de auto-revisión cuando hay riesgo de que los resultados de los servicios afecten a los registros contables o a los estados financieros en los que la firma expresará una opinión. Estas acciones también podrían crear una amenaza de abogacía.

604.12 A2 La provisión de servicios de asesoramiento y planificación fiscal no crearán una amenaza de auto-revisión si estos servicios:

(a) están apoyados por una autoridad fiscal u otro precedente;

(b) están basados en prácticas establecidas (siendo una practica que ha sido comúnmente utilizada y no ha sido cambiada por la autoridad fiscal correspondiente); o

(c) tienen una base en la legislación fiscal que la firma confía que probablemente prevalezca.

604.12 A3 Además del párrafo 604.3 A2, factores que son relevantes para identificar amenazas de auto-revisión o abogacía creadas por servicios de asesoramiento y planificación fiscal a clientes de auditoría, y para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- El grado de subjetividad que conlleva determinar apropiadamente el tratamiento para el asesoramiento en los estados financieros.
- Si el tratamiento fiscal esta respaldado por una resolución o ha sido autorizado por la autoridad fiscal antes de la elaboración de los estados financieros.
- La medida en que el resultado del asesoramiento fiscal pudiera tener un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros.

Cuando una amenaza de auto-revisión para un cliente de auditoría que es una entidad de interés público ha sido identificada, es de aplicación el párrafo R604.15.

Cuando la eficacia del asesoramiento fiscal dependa de un tratamiento o presentación contable específico.

R604.13 Una firma o una firma de la red no prestará servicios de asesoramiento y planificación fiscal a un cliente de auditoría cuando:

(a) la eficacia del asesoramiento fiscal depende de un tratamiento o presentación contable específico; y

(b) el equipo de auditoria tenga dudas en cuanto a la idoneidad del tratamiento o presentación contable correspondiente según el Marco Conceptual de información financiera pertinente.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

604.14 A1 Ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a amenazas de auto-revisión o abogacía creadas por la prestación de servicios de

asesoramiento o planificación fiscal a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público incluyen:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar un servicio que podría hacer frente amenazas de auto-revisión o de abogacía.
- Hacer que un revisor apropiado, que no estuviera involucrado en la prestación del servicio, revise el trabajo de auditoría o servicio realizado podría hacer frente a una amenaza de auto-revisión.
- Obtener la autorización previa de las autoridades fiscales podría hacer frente a amenazas de auto-revisión o abogacía.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Amenazas de auto-revisión

R604.15 Una firma o una firma de la red no prestará servicios de asesoramiento y planificación fiscal a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público si la prestación de estos servicios puede crear una amenaza de auto-revisión. (Ref: párrafos R600.14, R600.16, 604,12 A2).

Amenazas de abogacía

604.15 A1 Ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a una amenaza abogacía creada por la prestación de servicios de asesoramiento o planificación fiscal a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público incluyen:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar un servicio.
- Obtener la autorización previa de las autoridades fiscales.

D. Servicios fiscales que implican valoraciones

Descripción del Servicio

604.16 A1 La prestación de servicios fiscales que implican valoraciones podrían surgir en un rango de circunstancias incluyendo:

- Transacciones de fusiones y adquisiciones.
- Reestructuraciones de grupo y reorganizaciones de corporaciones.
- Estudios de precios de transferencia.
- Acuerdos de compensación basados en acciones.

Amenazas potenciales surgidas de la provisión de servicios fiscales que implican valoraciones

Todos los clientes de auditoría

604.17 A1 La prestación de servicios de valoración con fines fiscales a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de auto-revisión cuando hay riesgo de que los resultados del servicio afecten a los registros contables o los estados financieros en los que la firma expresará una opinión. Este servicio también podría crear una amenaza de abogacía.

604.17 A2 Cuando una firma o una firma de la red realiza una valoración con fines fiscales para ayudar a un cliente de auditoría con sus obligaciones de declarar impuestos o con propósitos de planificación fiscal, el resultado de la valoración podría:

(a) No tener otro efecto en los registros contables o los estados financieros que no sea través de los asientos contables relacionados con impuestos. En estas situaciones, son de aplicación los requerimientos específicos y el material de aplicación establecidos en esta subsección.

(b) Afectar a los registros contables o los estados financieros de formas no limitadas a los asientos contables relacionados con impuestos, por ejemplo, si la valoración da lugar a una revaluación de activos. En estas situaciones, son de aplicación los requerimientos específicos y el material de aplicación establecidos en la subsección 603 relacionados con servicios de valoración.

604.17 A3 La realización de una valoración con fines fiscales para un cliente de auditoría no creará una amenaza de auto-revisión si:

(a) los métodos subyacentes son establecidos por ley o regulación, o ampliamente aceptado; o

(b) las técnicas y metodologías que se van a utilizar se basan en estándares generalmente aceptados o prescritos por ley o regulación, y la valoración esta sujeta a una revisión externa por la autoridad fiscal o una autoridad reguladora similar.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

604.18 A1 Una firma o una firma de la red podría realiza una valoración con fines fiscales para un cliente de auditoría que no es una entidad de interés publico cuando el resultado de la valoración solo afecte a los registros contables o a los estados financieros a través de los asientos contables relacionados con impuestos. Esto normalmente no crearía amenazas si el efecto en los estados financieros no es material o no tiene importancia relativa o la valoración, incorporada en una declaración de impuestos u otra declaración, esta sujeta a revisiones externas por una autoridad fiscal o una autoridad regulatoria similar.

604.18 A2 Si la valoración se realiza con motivos fiscales no esta sujeta a una revisión externa y el efecto es significativo para los estados financieros, además del párrafo 604.3 A2, los siguientes factores son relevantes para identificar amenazas de auto-revisión y abogacía creadas por prestar esos servicios a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público, y para evaluar el nivel de estas amenazas:

- La medida en que la metodología de valoración esta apoyada por la ley o regulaciones fiscales, otros precedentes o prácticas establecidas.

- El grado de subjetividad inherente en la valoración.
- La fiabilidad y el alcance de los datos subyacentes.

604.18 A3 Ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a estas amenazas para el cliente de auditoría que no es una entidad de interés público:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar un servicio que podría hacer frente a amenazas de auto-revisión o de abogacía.
- Hacer que un revisor apropiado que no estuviera involucrado en la prestación del servicio revise el trabajo de auditoría o servicio realizado podría hacer frente a una amenaza de auto-revisión.
- Obtener la autorización previa de las autoridades fiscales podría hacer frente a amenazas de auto-revisión o abogacía.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Amenazas de auto-revisión

R604.19 Una firma o una firma de la red no realizará una valoración con fines fiscales a un cliente de auditoría que sea entidad de interés público si la prestación de estos servicios puede crear una amenaza de auto-revisión. (Ref: párrafos R600.14, R600.16, 604,17 A3).

Amenazas de abogacía

604.19 A1 Ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a una amenaza abogacía creada por la prestación de una valoración con fines fiscales a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público incluyen:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar un servicio.
- Obtener la autorización previa de las autoridades fiscales.

E. Asistencia en la resolución de litigios fiscales

Descripción del servicio

604.20 A1 Un servicio no relacionado con el aseguramiento para prestar asistencia a un cliente de auditoría en la resolución de litigios fiscales podría surgir de la consideración por parte de la autoridad fiscal de los cálculos y tratamientos fiscales. Este servicio podría incluir, por ejemplo, prestar asistencia cuando la autoridad fiscal haya notificado al cliente que los argumentos en una cuestión concreta han sido rechazados y la autoridad fiscal o el cliente remiten el asunto para que se resuelva en un procedimiento formal ante un tribunal o juzgado.

Amenazas potenciales surgidas de la prestación de asistencia en la resolución de litigios fiscales

Todos los clientes de auditoría

604.21 A1 La prestación de asistencia en la resolución de litigios fiscales a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de auto-revisión cuando hay riesgo de que los resultados del servicio afecten a los registros contables o a los estados financieros en los que la firma expresará una opinión. Este servicio también podría crear una amenaza de abogacía.

604.22 A1 Además de los identificados en el párrafo 604.3 A2, factores que son relevantes para identificar amenazas de auto-revisión o abogacía creadas por asistencias a un cliente de auditoría en la resolución de litigios fiscales, y para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- El rol que la gerencia juega en la resolución de un litigio.
- La medida en la que el litigio tendrá un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.
- Si una firma o una firma de la red presta el asesoramiento que es objeto del litigio fiscal.
- La medida en que el asunto esta apoyado por la ley o regulaciones fiscales, otros precedentes o prácticas establecidas.
- Si los procedimientos se realizan en público.

Cuando una amenaza de auto-revisión para un cliente de auditoría que es una entidad de interés público ha sido identificada, es de aplicación el párrafo R604.24.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

604.23 A1 Ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a amenazas de auto-revisión o de abogacía creadas por asistir al cliente de auditoría que no es una entidad de interés público en la resolución de litigios fiscales incluyen:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar un servicio podría hacer frente amenazas de auto-revisión o de abogacía.
- Hacer que un revisor apropiado que no estuviera involucrado en la prestación del servicio revise el trabajo de auditoría o el servicio realizado podría hacer frente a una amenaza de auto-revisión.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Amenazas de auto-revisión

R604.24 Una firma o una firma de la red no prestará asistencia en la resolución de un litigio fiscal a un cliente de auditoría que sea entidad de interés público si la prestación de esta asistencia puede crear una amenaza de auto-revisión. (Ref: párrafos R600.14 y R600.16).

Amenazas de abogacía

604.24 A1 Un ejemplo de una acción que podría ser salvaguarda para hacer frente a una amenaza de abogacía creada por la prestación un cliente de auditoría que es una entidad de interés público es utilizar a profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.

Resolución de asuntos fiscales incluyendo la actuación como abogado ante un tribunal o juzgado

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

R604.25 Una firma o una firma de la red no proporcionará servicios fiscales que impliquen la asistencia en la resolución de litigios fiscales a un cliente de auditoria que no es entidad de interés público si:

(a) los servicios implican actuar como abogado para el cliente de auditoría ante un tribunal o juzgado en la resolución de un asunto fiscal; y

(b) los importes implicados son significativos para los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R604.26 Una firma o una firma de la red no proporcionará servicios fiscales que impliquen la asistencia en la resolución de litigios fiscales a un cliente de auditoria que es entidad de interés público si los servicios implican actuar como abogado del cliente de auditoría frente a un tribunal o juzgado.

604.27 A1 Los párrafos R604.25 a R604.26 no impiden que una firma o una firma de la red tenga un papel de asesoramiento continuado en relación con el asunto que se tramita ante un tribunal o juzgado, por ejemplo:

- Responder a solicitudes específicas de información.
- Proporcionar relatos de hechos o testimonios sobre el trabajo realizado.
- Ayudar al cliente a analizar de cuestiones fiscales relacionadas con el asunto.

604.27 A2 Lo que constituye un “tribunal o juzgado” depende de como sean tramitados los procedimientos fiscales en cada jurisdicción.

SUBSECCIÓN 605 – SERVICIOS DE AUDITORÍA INTERNA

Introducción

605.1 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación en los párrafos 600.1 a 600.27 A1 son pertinentes para aplicar el Marco Conceptual cuando se presta un servicio de auditoría interna a un cliente de auditoría.

Requerimientos y material de aplicación

Descripción del servicio

605.2 A1 Los servicios de auditoría interna comprenden un amplio rango de actividades que podrían implicar la asistencia al cliente de auditoría en la realización de uno o más aspectos de sus actividades internas de auditoría. Actividades de auditoría interna pueden incluir:

- La supervisión del control interno – revisión de controles, seguimiento de sus operaciones y recomendación de mejoras.
- El examen de la información financiera y operativa:
  - Revisando los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y comunicar información financiera y operativa.
  - Indagando específicamente en las partidas individuales incluyendo la comprobación detallada de transacciones, saldos y procedimientos.
- Revisión de la economía, eficiencia y eficacia de las actividades operativas incluyendo actividades no financieras de una entidad.
- Revisión del cumplimiento de:
  - Leyes, regulaciones y otros requerimientos externos.
  - Políticas de gestión, directivas y otros requisitos internos.

605.2 A2 El alcance y los objetivos de las actividades de auditoría interna varían ampliamente y dependen del tamaño y la estructura de la entidad y de los requerimientos de aquellos a cargo de la gobernanza así como de las necesidades y expectativas de la gerencia. Dado que pueden tratarse de asuntos de naturaleza operativa, no se refieren necesariamente a asuntos que serán objeto de consideración en relación con la auditoría de los estados financieros.

Riesgos de asumir responsabilidad de gestión cuando se proporciona un servicio de auditoría interna

R605.3 El párrafo R400.13 impide que una firma o una firma de la red asuma una responsabilidad de gestión. Cuando se proporciona un servicio de auditoría interna a un cliente de auditoría, la firma deberá asegurarse de que:

(a) el cliente designe un recurso apropiado y competente, que informe a los encargados de la gobernanza para:

(i) ser responsables en todo momento de las actividades de auditoría interna; y
(ii) reconocer la responsabilidad de diseñar, implementar, supervisar y mantener el control interno;

(b) el cliente revise, evalúe y apruebe el alcance, el riesgo y la frecuencia de los servicios de auditoría interna;

(c) el cliente evalúe la adecuación de los servicios de auditoría interna y las conclusiones de su realización;

(d) el cliente evalúe y determine qué recomendaciones resultantes de los servicios de auditoría interna debe aplicar y gestione el proceso de implementación; y

(e) el cliente informa a aquellos a cargo de la gobernanza de las averiguaciones y recomendaciones significativas resultantes de los servicios de auditoría interna.

605.3 A1 La realización de parte de los servicios de auditoría interna del cliente aumenta la posibilidad de que individuos dentro de la firma o la firma de la red que prestan servicios de auditoría interna asuman responsabilidad de gestión.

605.3 A2 Ejemplos de servicios de auditoría interna que implican asumir responsabilidades de gerencia incluyen:

- Establecer políticas de auditoría interna o la dirección estratégica de las actividades de auditoría interna.
- Dirigir y asumir la responsabilidad de las acciones de los empleados de la auditoría interna de la entidad.
- Decidir que recomendaciones resultantes de las actividades de auditoría interna implementar.
- Informar, en nombre de la gerencia, de los resultados de las actividades de auditoría interna a aquellos a cargo de la gobernanza.
- Realizar procedimientos que forman parte de el control interno, como analizar y aprobar cambios en los privilegios de acceso de datos de los empleados.
- Asumir la responsabilidad de diseñar, implementar, supervisar y mantener el control interno.
- Realizar servicios de auditoría interna subcontratados, comprendiendo la totalidad o una parte sustancial de las funciones de auditoría interna, cuando la firma o firma de la red es responsable de determinar el alcance del trabajo de auditoría interna; y pudiera tener responsabilidad por uno o más de los asuntos indicados arriba.

Amenazas potenciales surgidas de la provisión de servicios de auditoría interna

Todos los clientes de auditoría

605.4 A1 La prestación de servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de auto-revisión cuando hay riesgo de que los resultados del servicio afecten a la auditoría de los estados financieros en los que la firma expresará una opinión.

605.4 A2 Cuando una firma utiliza el trabajo de una función de auditoría interna en un encargo de auditoría, las NIA requieren de la realización de procedimientos para valorar la adecuación de ese trabajo. De forma similar, cuando una firma o una firma de la red acepta un encargo para prestar servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría, los resultados de esos servicios podrían utilizarse en la realización de la auditoría externa. Esto podría crear una amenaza de auto-revisión porque es posible que el equipo de auditoría utilice los resultados de la auditoría interna para los fines del encargo de auditoría sin:

(a) evaluar apropiadamente esos resultados; o

(b) ejercer el mismo nivel de escepticismo profesional que ser ejercería cuando el trabajo de auditoría interna se realiza por individuos que no son miembros de la firma.

605.4 A3 Factores que son relevantes para identificar amenazas de auto-revisión creadas por la prestación de servicios internos de auditoría a un cliente de auditoría, y para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La materialidad o importancia relativa de los importes relacionados de los estados financieros.
- El riesgo de incorrecciones en las afirmaciones relacionadas con esos importes de los estados financieros.
- El nivel de confianza que el equipo de auditoría depositará en el trabajo del servicio de auditoría interna.

Cuando una amenaza de auto-revisión para un cliente de auditoría que es una entidad de interés público ha sido identificada, es de aplicación el párrafo R605.6.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

605.5 A1 Un ejemplo de una acción que podría ser salvaguarda para hacer frente a una amenaza de auto-revisión creada por la prestación de un servicio de auditoría interna a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público es utilizar a profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R605.6 Una firma o una firma de la red no proporcionará servicios de auditoría interna a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público si la prestación de esos servicios puede crear una amenaza de auto-revisión. (Ref: párrafos R600.14 y R600.16).

605.6 A1 Ejemplos de servicios que están prohibidos según el párrafo R605.6 incluyen los servicios de auditoría interna relacionados con:

- Los controles internos sobre información financiera.
- Los sistemas de contabilidad financiera que generan información para los registros contables o los estados financieros del cliente en los que la firma expresará su opinión.
- Los importes o informaciones a revelar que son significativos para los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

SUBSECTION 606 – SERVICIOS DE SISTEMAS DE TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN

Introducción

606.1 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación en los párrafos 600.1 a 600.27 A1 son pertinentes para aplicar el Marco Conceptual cuando se presta un servicio de sistemas de tecnología de la información (TI) a un cliente de auditoría.

Requerimientos y material de aplicación

Descripción del servicio

606.2 A1 Servicios relacionados con TI incluyen el diseño o implementación de sistemas de hardware o software. Los sistemas de TI pueden:

(a) agregar fuentes de datos;

(b) formar parte del control interno sobre información financiera; o

(c) generar información que afecte a los registros contables o a los estados financieros, incluyendo información a revelar correspondiente.

Sin embargo, los sistemas de TI también podrían implicar asuntos que no están relacionados con los registros contables o el control interno sobre los informes financieros o los estados financieros del cliente.

Riesgos de asumir responsabilidad de gestión cuando se proporciona un servicio de sistemas de TI

R606.3 El párrafo R400.13 impide que una firma o una firma de la red de asumir responsabilidad de gestión. Cuando se prestan servicios de sistemas de TI a un cliente de auditoría, la firma o la firma de la red deberá asegurarse de que:

(a) el cliente reconozca su responsabilidad por establecer y supervisar un sistema de control interno;

(b) el cliente asigne la responsabilidad de tomar todas las decisiones de gestión relacionadas con el diseño y la implementación del sistema de hardware o software a un empleado competente, preferiblemente dentro de la alta dirección;

(c) el cliente tome todas las decisiones de gestión relacionadas con el diseño y la implementación de procesos;

(d) el cliente evalué la adecuación y los resultados del diseño y la implementación del sistema; y

(e) el cliente sea responsable de operar el sistema (hardware o software) y de los datos que utiliza o genera.

Amenazas potenciales surgidas de la provisión de servicios de sistemas de TI

Todos los clientes de auditoría

606.4 A1 La prestación de servicios de sistemas de TI a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de auto-revisión cuando hay riesgo de que los resultados del servicio afecten a la auditoría de los estados financieros en los que la firma expresará una opinión.

606.4 A2 La provisión de los siguientes servicios de sistemas de IT a un cliente de auditoría normalmente no crea amenazas siempre que individuos dentro la firma o la firma de la red no asuman una responsabilidad de gestión:

(a) diseño o implementación de sistemas de TI que no están relacionados con el control interno sobre informes financieros;

(b) diseño o implementación sistemas de TI que no generar información que forme parte de registros contables o estados financieros; e

(c) implementación de software de contabilidad o de prestación de información financiera "listos para usar" que no hayan sido desarrollados por la firma o la firma de la red, si la personalización requerida para cumplir con las necesidades del cliente no es relevante.

606.4 A3 Factores que son relevantes para identificar amenazas de auto-revisión creadas por la prestación de servicios de sistemas de TI a un cliente de auditoría, y para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La naturaleza del encargo.
- La naturaleza del cliente de los sistemas de TI y la medida en que los servicios de sistemas de TI afecten o interaccionen con los registros contables, los controles internos sobre la información financiera o los estados financieros del cliente.
- El nivel de confianza que se depositará en unos sistemas de TI concretos como parte de una auditoría.

Cuando una amenaza de auto-revisión para un cliente de auditoría que es una entidad de interés público ha sido identificada, es de aplicación el párrafo R606.6.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

606.5 A1 Un ejemplo de una acción que podría ser salvaguarda para hacer frente a una amenaza de auto-revisión creada por la prestación de un servicio de sistemas de TI a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público es utilizar a profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R606.6 Una firma o una firma de la red no proporcionará servicios de sistemas de TI a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público si la prestación de esos

servicios puede crear una amenaza de auto-revisión (Ref: párrafos R600.14 y R600.16).

606.6 A1 Ejemplos de servicios que están prohibidos porque podrían dar lugar a amenazas de auto-revisión incluyen aquellos que implican el diseño o la implementación de sistemas de TI que:

- forman parte del control interno sobre la información financiera; o
- generan información para los registros contables del cliente o los estados financieros en los que la firma expresa su opinión.

SUBSECCIÓN 607 – SERVICIOS DE APOYO A LOS LITIGIOS

Introducción

607. 1 Además de los requerimientos específicos y material de aplicación de esta subsección, los requerimientos y material de aplicación de los párrafos 600.1 a 600.27 A1 son relevantes para aplicar el Marco Conceptual cuando proporcionan servicios de apoyo a los litigios a un cliente de auditoría.

Requerimientos y material de aplicación

Descripción del servicio

607.2 A1 Los servicios de apoyo a los litigios pueden incluir actividades como:

- Ayudar con la gestión y recuperación de documentos.
- Actuar como testigo, incluyendo un testigo experto.
- Calcular la estimación de daños u otras cantidades que podrían convertirse en cuentas a cobrar o pagar como resultado de un litigio u otra disputa legal.
- Prestar servicios forenses o de investigación.

Posibles amenazas que surjan de la prestación de servicios de apoyo a los litigios

Todos los clientes de auditoría

607.3 A1 Proporcionar servicios de apoyo a los litigios a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de auto-revisión cuando hay un riesgo de que los resultados de los servicios afectarán a los registros contables o a los estados financieros en los que la firma expresará una opinión. Dichos servicios podrían crear también una amenaza de abogacía.

607.4 A1 Los factores relevantes para identificar una amenaza de auto-revisión o de abogacía creadas que proporcionan servicios de apoyo a los litigios a un cliente de auditoría, y evalúan el nivel de dichas amenazas incluyen:

- El entorno legal y regulatorio en el que se presta el servicio.
- La naturaleza y las características del servicio.
- La medida en que el resultado del servicio de apoyo a los litigios podría implicar la estimación, o podría afectar a la estimación de daños u otros importes que podrían tener un efecto material o con importancia relativa en los estados financieros en los que la firma expresa una opinión.

Cuando se ha identificado una amenaza de auto-revisión para un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, se aplica el párrafo R607.6.

607.4 A2 Si una firma o una firma de la red proporciona un servicio de apoyo al litigio a un cliente de auditoría y el servicio podría implicar la estimación, o podría afectar la estimación de daños y otros importes que afectan a los estados financieros en los

que la firma expresará una opinión, se aplicarán los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Subsección 603, relacionados con los servicios de valoración.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

607.5 A1 Un ejemplo de acción que podría servir de salvaguarda para hacer frente a una amenaza de auto-revisión o de abogacía creada al proporcionar un servicio de apoyo al litigio a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público es utilizar a un profesional que no era miembro del equipo de auditoría para realizar el servicio.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Amenaza de auto-revisión

R607.6 Una firma o firma de la red no proporcionará servicios de apoyo al litigio a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público si la prestación de dichos servicios pueda crear una amenaza de auto-revisión. (Ref: Párrafo. R600.14 y R600.16).

607.6 A1 Un ejemplo de un servicio que está prohibido porque podría crear una amenaza de auto-revisión es proporcionar asesoramiento en relación con un procedimiento legal donde existe el riesgo de que el resultado del servicio afecte a la cuantificación de cualquier provisión u otra cantidad en los estados financieros sobre los cuales la firma expresará una opinión.

Amenazas de abogacía

607.6 A2 Un ejemplo de una acción que podría ser salvaguarda para hacer frente a una amenaza de abogacía creada al proporcionar un servicio de apoyo a litigios a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público es utilizar a un profesional que no era miembro del equipo de auditoría para realizar el servicio.

Actuación como testigo

Todos los clientes de auditoría

607.7 A1 Un profesional de la firma o de una firma de la red puede dar testimonio a un tribunal como testigo de los hechos o como testigo experto.

(a) Un testigo de los hechos es una persona que da testimonio a un tribunal basado en su conocimiento directo de los hechos o de los eventos.

(b) Un testigo experto es una persona que da testimonio, incluidas opiniones sobre los asuntos a un tribunal, basado en sus conocimientos especializados.

607.7 A2 No se crea una amenaza a la independencia cuando una persona, en relación con un asunto que involucra a un cliente de auditoría, actúa como testigo de los hechos y, mientras lo hace, proporciona una opinión dentro del área de especialización de la persona en respuesta a una pregunta formulada en el curso de la presentación de pruebas fácticas.

607.7 A3 La amenaza de abogacía creada cuando se actúa como testigo experto en nombre de un cliente de auditoría está en un nivel aceptable si una firma o una firma de la red es:

(a) designada por un tribunal para actuar como testigo experto en un asunto que involucre a un cliente; o

(b) contratada para asesorar o actuar como testigo experto en relación con una demanda colectiva (o una acción representativa grupal equivalente) siempre que:

(i) los clientes de auditoría de la firma constituya menos del 20% de los miembros de la clase o grupo (en número y en valor);

(ii) ningún cliente de auditoría está designado para liderar la clase o grupo; y

(iii) ningún cliente de auditoría está autorizado por la clase o grupo para determinar la naturaleza y el alcance de los servicios que debe proporcionar la firma o los términos en los que se deben proporcionar dichos servicios.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

606.8 A1 Un ejemplo de una acción que podría ser salvaguarda para hacer frente a una amenaza de abogacía para un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público es utilizar a un profesional para realizar el servicio que no es, y no ha sido, un miembro del equipo de auditoría.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R607.9 Una firma o una firma de la red, o un individuo dentro de una firma o de una firma de la red, no actuará en nombre de un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público como testigo experto en un asunto, a menos que se apliquen las circunstancias establecidas en el párrafo 607.7 A3.

SUBSECCIÓN 608 – SERVICIOS LEGALES

Introducción

608.1 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación en esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación en los párrafos 600.1 a 600.27 A1 son relevantes para aplicar el Marco Conceptual al proporcionar un servicio legal a un cliente de auditoría.

Requerimientos y material de aplicación

Descripción del servicio

608.2 A1 Los servicios legales se definen como cualquier servicio para el cual la persona que proporciona los servicios debe:

(a) tener la capacitación legal requerida para ejercer la abogacía; o

(b) estar admitido para ejercer la abogacía ante los tribunales de la jurisdicción en la que se vayan a prestar dichos servicios.

608.2 A2 Esta subsección trata específicamente de:

- Asesoramiento jurídico.
- Actuar como asesor general.
- Actuar en un papel de promoción.

Amenazas potenciales derivadas de la prestación de servicios legales

Todos los clientes de auditoría

608.3 A1 Proporcionar servicios legales a un cliente de auditoría puede crear una amenaza de auto-revisión cuando existe el riesgo de que los resultados de los servicios afecten los registros contables o los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión. Dichos servicios también podrían crear una amenaza de abogacía.

A. Proporcionar asesoramiento legal

Descripción del servicio

608.4 A1 Dependiendo de la jurisdicción, proporcionar asesoramiento legal puede incluir una amplia y diversificada gama de áreas de servicio, incluidos servicios corporativos y comerciales para auditar clientes, tales como:

- Apoyo en contratación.
- Apoyo a un cliente de auditoría en la ejecución de una transacción.
- Fusiones y adquisiciones.

- Apoyo y asistencia al departamento legal interno de un cliente de auditoría.
- La debida diligencia legal y reestructuración.

Amenazas potenciales derivadas de la prestación de servicios legales

Todos los clientes de auditoría

608.5 A1 Entre los factores que son relevantes para identificar las amenazas de auto-revisión o defensa creadas por proporcionar asesoramiento legal a un cliente de auditoría, y evaluar el nivel de tales amenazas incluyen:

- La materialidad o importancia relativa del asunto específico en relación con los estados financieros del cliente.
- La complejidad del asunto legal y el grado de juicio necesario para prestar el servicio.

Cuando se ha identificado una amenaza de auto-revisión para un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, se aplica el párrafo R608.7.

608.5 A2 Entre los ejemplos de asesoramiento legal que podrían crear una amenaza de auto-revisión incluyen:

- Estimar una pérdida potencial derivada de una demanda con el fin de registrar una provisión en los estados financieros del cliente.
- Interpretar las provisiones de los contratos que puedan dar lugar a pasivos reflejados en los estados financieros del cliente.

608.5 A3 Negociar en nombre de un cliente de auditoría podría crear una amenaza de abogacía o podría resultar en que la firma o firma de la red asuma una responsabilidad de gestión.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

608.6 A1 Entre los ejemplos de acciones que podrían ser salvaguarda para hacer frente a las amenazas de auto-revisión o de abogacía creadas al proporcionar asesoramiento legal a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público se incluyen:

- El uso de profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio podría abordar una amenaza de auto-revisión o de abogacía.
- Hacer que un revisor apropiado que no haya participado en la prestación del servicio para revisar el trabajo de auditoría o el servicio realizado podría abordar a una amenaza de auto-revisión.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Amenazas de auto-revisión

R608.7 Una firma o una firma de la red no proporcionará asesoramiento jurídico a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público si la prestación de dicho

servicio pudiera crear una amenaza de auto-revisión. (Ref: Párrafo. R600.14 y R600.16).

Amenazas de abogacía

608.8 A1 Las consideraciones que figuran en los párrafos 608.5 A1 y 608.5 A3 a 608.6 A1 también son pertinentes para evaluar y abordar las amenazas de abogacía que podrían crearse al prestar asesoramiento jurídico a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público.

B. Actuar como asesor jurídico

Todos los clientes de auditoría

R608.9 Un socio o empleado de la firma o de la firma de la red no servirá como Asesor General de un cliente de auditoría.

608.9 A1 El puesto de Asesor General suele ser un puesto de alto nivel con amplia responsabilidad en los asuntos legales de una firma.

C. Actuar en un papel de abogacía

Amenazas potenciales derivadas de actuar en un papel de abogacía ante un tribunal

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

R608.10 Una firma o una firma de la red no actuará en un papel de abogacía para un cliente de auditoría que no sea una entidad de interés público en la resolución de una disputa o litigio ante un tribunal cuando los importes involucrados sean relevantes para los estados financieros sobre los cuales la firma expresará una opinión.

608.10 A1 Entre los ejemplos de acciones que podrían ser salvaguarda para hacer frente una amenaza de auto-revisión o de abogacía creada al actuar en un papel de abogacía para un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público incluyen:

- Utilizar profesionales que no sean miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.
- Hacer que un revisor apropiado que no haya participado en la prestación del servicio revise el trabajo de auditoría o el servicio realizado.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R608.11 Una firma o una firma de la red no actuará en un papel de abogacía para un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público en la resolución de una disputa o litigio ante un tribunal.

SUBSECCIÓN 609 – SERVICIOS DE CONTRATACIÓN DE PERSONAL

Introducción

609.1 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación de esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación en los párrafos 600.1 a 600.27 A1 son pertinentes para aplicar el Marco Conceptual al prestar un servicio de contratación de personal a un cliente de auditoría.

Requerimientos y material de aplicación

Descripción del servicio

609.2 A1 Los servicios de contratación de personal pueden incluir actividades tales como:

- Desarrollar una descripción del trabajo.
- Desarrollar un proceso de identificación y selección de candidatos potenciales.
- Búsqueda de candidatos.
- Selección de candidatos potenciales para el puesto mediante:
  - La revisión de las cualificaciones profesionales o competencia de los solicitantes y determinar su idoneidad para el puesto.
  - La realización de comprobaciones de referencia de los posibles candidatos.
  - La entrevista y selección de candidatos adecuados y asesorar sobre la competencia de los mismos.
- La determinación de los términos de empleo y negociación de detalles, como salario, horas y otras compensaciones.

Riesgo de asumir la responsabilidad de la gerencia al proporcionar un servicio de contratación de personal

R609.3 El párrafo R400.13 impide que una firma o una firma de la red asuma una responsabilidad de gestión. Al prestar un servicio de contratación a un cliente de auditoría, la firma deberá asegurarse de que:

(a) el cliente asigna la responsabilidad de tomar todas las decisiones de gestión con respecto a la contratación del candidato para el puesto a un empleado competente, preferiblemente entre la gerencia de alto nivel; y

(b) el cliente toma todas las decisiones de gestión con respecto al proceso de contratación, incluyendo:

- La determinación de la idoneidad de los posibles candidatos y selección de los candidatos adecuados para el puesto.
- La determinación de los términos de empleo y negociación de detalles, como salario, horas y otras compensaciones.

Amenazas potenciales derivadas de la prestación de servicios de contratación de personal
Todos los clientes de auditoría

609.4 A1 Proporcionar servicios de contratación de personal a un cliente de auditoría puede crear una amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación.

609.4 A2 La prestación de los siguientes servicios no suele crear una amenaza, siempre y cuando las personas dentro de la firma o de la firma de la red no asuman una responsabilidad de gestión:

- Revisión de las cualificaciones profesionales de una serie de solicitantes y prestación de asesoramiento sobre su idoneidad para el puesto.
- Entrevista a los candidatos y asesoría sobre la competencia de un candidato para puestos de contabilidad financiera, administrativos o de control.

609.4 A3 Los factores que son relevantes para identificar las amenazas de interés propio, familiaridad o intimidación creadas al proporcionar servicios de reclutamiento a un cliente de auditoría, y evaluar el nivel de tales amenazas incluyen:

- La naturaleza de la asistencia solicitada.
- El papel del individuo a reclutar.
- Cualquier conflicto de intereses o relaciones que puedan existir entre los candidatos y la firma que proporciona el asesoramiento o servicio.

609.4 A4 Un ejemplo de una acción que podría ser una salvaguarda para abordar tal amenaza de interés propio, familiaridad o intimidación es el uso de profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.

Servicios de reclutamiento que están prohibidos

R609.5 Al prestar servicios de contratación a un cliente de auditoría, la firma o la firma de la red no actuará como negociador en nombre del cliente.

R609.6 Una firma o una firma de la red no prestará un servicio de contratación a un cliente de auditoría si el servicio se refiere a:

(a) búsqueda de candidatos;

(b) realización de comprobaciones de referencia de los posibles candidatos;

(c) recomendación de la persona que se va a nombrar; o

(d) asesoría sobre las condiciones de empleo, remuneración o beneficios relacionados de un candidato en particular,

con respecto a las siguientes posiciones:

(i) un director o ejecutivo de la entidad; o

(ii) un miembro de la gerencia de alto nivel en condiciones de ejercer una influencia significativa sobre la preparación de los registros contables del cliente o los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

SUBSECCIÓN 610 – SERVICIOS DE FINANZAS CORPORATIVAS

Introducción

610.1 Además de los requerimientos específicos y el material de aplicación en esta subsección, los requerimientos y el material de aplicación en los párrafos 600.1 a 600.27 A1 son relevantes para aplicar el Marco Conceptual al proporcionar un servicio de finanzas corporativas a un cliente de auditoría.

Requerimientos y material de aplicación

Descripción del servicio

610.2 A1 Los ejemplos de servicios de finanzas corporativas incluyen:

- Asistir a un cliente de auditoría en el desarrollo de estrategias corporativas.
- Identificar posibles objetivos para que el cliente de auditoría los adquiera.
- Asesorar sobre el posible precio de compra o enajenación de un activo.
- Ayudar en transacciones de recaudación de fondos.
- Asesoramiento en estructuración.
- Asesoramiento en la estructuración de una operación de financiación corporativa o en acuerdos de financiación.

Amenazas potenciales derivadas de la prestación de servicios de finanzas corporativas

Todos los clientes de auditoría

610.3 A1 La prestación de servicios de finanzas corporativas a un cliente de auditoría puede crear una amenaza de auto-revisión cuando existe el riesgo de que los resultados de los servicios afecten los registros contables o los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión. Dichos servicios también podrían crear una amenaza de abogacía.

610.4 A1 Los factores que son relevantes para identificar las amenazas de auto-revisión o de abogacía creadas por la prestación de servicios de finanzas corporativas a un cliente de auditoría, y la evaluación del nivel de tales amenazas incluyen:

- El grado de subjetividad que implica determinar el tratamiento adecuado para el resultado o las consecuencias del asesoramiento financiero corporativo en los estados financieros.
- La medida en que:

- El resultado del asesoramiento financiero corporativo afectará directamente a los importes registrados en los estados financieros.

- El resultado del servicio de finanzas corporativas podría tener un efecto importante en los estados financieros.

Cuando se ha identificado una amenaza de auto-revisión para un cliente de auditoría que es una entidad de interés público, se aplica el párrafo R610.8.

Servicios de finanzas corporativas que están prohibidos

R610.5 Una firma o una firma de la red no prestará servicios de financiación corporativa que impliquen la promoción, negociación o suscripción de las acciones, deuda u otros instrumentos financieros emitidos por el cliente auditor o la prestación de asesoramiento sobre la inversión en dichas acciones, deuda u otros instrumentos financieros.

R610.6 Una firma o una firma de la red no prestará asesoramiento en relación con los servicios de finanzas corporativas a un cliente de auditoría cuando:

(a) la eficacia de dicho asesoramiento depende de un tratamiento contable particular o de la presentación en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión; y

(b) el equipo de auditoría tiene dudas sobre la idoneidad del tratamiento o la presentación contable correspondiente en el marco de información financiera pertinente.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

610.7 A1 Los ejemplos de acciones que podrían ser salvaguarda para hacer frente a las amenazas de auto-revisión o abogacía creadas al proporcionar servicios de finanzas corporativas a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público incluyen:

- Utilizar profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio podría abordar las amenazas de auto-revisión o de abogacía.

- Hacer que un revisor apropiado que no haya participado en la prestación del servicio para revisar el trabajo de auditoría o el servicio realizado podría abordar una amenaza de auto-revisión.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

Amenazas de auto-revisión

R610.8 Una firma o una firma de la red no prestará servicios de finanzas corporativas a un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público si la prestación de dichos servicios pudiera crear una amenaza de auto-revisión. (Ref: Párrafo. R600.14 y R600.16).

Amenazas de abogacía

610.8 A1 Un ejemplo de una acción que podría ser una salvaguarda para hacer frente a las amenazas de abogacía creadas al proporcionar servicios de finanzas corporativas

a un cliente de auditoría que es una entidad de interés público es el uso de profesionales que no son miembros del equipo de auditoría para realizar el servicio.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS NO RELACIONADOS CON EL ASEGURAMIENTO – MODIFICACIONES CONSECUENTES Y DE CONFORMIDAD

SECCIÓN 400

APLICACIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL A LA INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

…

Requerimientos y material de aplicación
…

[Los párrafos R400.13 a R400.14 junto con el encabezamiento siguiente se añadirán después del párrafo R400.12 existente.]

Prohibición de asumir responsabilidades de gerencia

R400.13 Una firma o una firma de la red no asumirá una responsabilidad de gestión para un cliente de auditoría.

400.13 A1 Las responsabilidades de gerencia implican controlar, liderar y dirigir una entidad, incluida la toma de decisiones con respecto a la adquisición, despliegue y control de recursos humanos, financieros, tecnológicos, físicos e intangibles.

400.13 A2 Cuando una firma o una firma de la red asume una responsabilidad de gestión para un cliente de auditoría, se crean amenazas de auto-revisión, interés propio y familiaridad. Asumir una responsabilidad de gestión también podría crear una amenaza de abogacía porque la firma o firma de la red se alinea demasiado con los puntos de vista e intereses de la administración.

400.13 A3 Determinar si una actividad es una responsabilidad de gestión depende de las circunstancias y requiere el ejercicio del juicio profesional. Los ejemplos de actividades que se considerarían una responsabilidad de gestión incluyen:

- Establecer políticas y gestión estratégica.
- Contratar o despedir empleados.
- Dirigir y responsabilizarse de las acciones de los empleados en relación con el trabajo de los empleados para la entidad.
- Autorizar transacciones.
- Controlar o administrar cuentas bancarias o inversiones.
- Decidir qué recomendaciones de la firma o firma de la red u otros terceros implementar.

- Informar a los encargados de la gobernanza en nombre de la administración.

- Asumir la responsabilidad de:
  - La preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

  - Diseñar, implementar, supervisar o mantener el control interno.

400.13 A4 Sujeto al cumplimiento del párrafo R400.14, proporcionar asesoramiento y recomendaciones para ayudar a la administración de un cliente de auditoría en el cumplimiento de sus responsabilidades no es asumir una responsabilidad de gestión. La prestación de asesoramiento y recomendaciones a un cliente de auditoría podría crear una amenaza de auto-revisión y se aborda en la Sección 600.

R400.14 Al realizar una actividad profesional para un cliente de auditoría, la firma debe asegurarse de que la administración del cliente toma las decisiones adecuadas que son responsabilidad de la administración. Esto incluye garantizar que la gestión del cliente:

(a) Designa a una persona que posee la habilidad, el conocimiento y la experiencia adecuados para ser responsable en todo momento de las decisiones del cliente y supervisar las actividades. Dicha persona, preferiblemente dentro de la gerencia de alto nivel, comprendería:

(i) los objetivos, la naturaleza y los resultados de las actividades; y

(ii) las responsabilidades respectivas del cliente y de la firma o de la firma de la red.

Sin embargo, la persona no está obligada a poseer la experiencia para realizar o volver a realizar las actividades.

(b) Proporciona supervisión de las actividades y evalúa la adecuación de los resultados de las actividades realizadas para el propósito del cliente.

(c) Acepta la responsabilidad de las acciones, si las hubiere, a tomar derivadas de los resultados de las actividades.

[Los párrafos R400.31 a 400.31 A2 existentes se sustituirán por los párrafos R400.31 a 400.32 A1 a continuación.]

R400.31 Si una entidad se convierte en cliente de auditoría durante o después del periodo cubierto por los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión, la firma determinará si las amenazas a la independencia son creadas por:

(a) relaciones financieras o comerciales con el cliente de auditoría durante o después del periodo cubierto por los estados financieros, pero antes de aceptar el encargo de auditoría; o

(b) servicios prestados al cliente de auditoría por la firma o una firma de la red en periodos anteriores de estados financieros.

400.31 A1 Las amenazas a la independencia se crean si se presta un servicio que no es de aseguramiento a un cliente de auditoría durante o después del periodo cubierto por los estados financieros, pero antes de que el equipo de auditoría comience a realizar la auditoría, y el servicio no se permitiría durante el periodo del encargo.

400.31 A2 Un factor a considerar en tales circunstancias es si los resultados del servicio prestado pueden formar parte o afectar a los registros contables, los controles internos sobre la información financiera o los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión.

400.31 A3 Ejemplos de acciones que podrían ser salvaguarda para hacer frente a las amenazas a la independencia incluyen:

- No asignar profesionales que realizaron el servicio no relacionado con el aseguramiento para ser miembros del equipo del encargo.
- Hacer que un revisor apropiado revise el trabajo de auditoría o el servicio que no aseguramiento, según corresponda.
- Contratar a otra firma fuera de la red para evaluar los resultados del servicio no relacionado con el aseguramiento o hacer que otra firma fuera de la red vuelva a realizar dicho servicio en la medida necesaria para permitir que la otra firma asuma la responsabilidad del servicio.

400.31 A4 Una amenaza a la independencia creada por la prestación de un servicio no relacionado con el aseguramiento por una firma o una firma de la red antes del periodo de contratación de auditoría o antes del periodo cubierto por los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión se elimina o se reduce a un nivel aceptable si los resultados de dicho servicio se han utilizado o implementado en un periodo auditado por otra firma.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R400.32 Una firma no aceptará el nombramiento como auditor de una entidad de interés público a la que la firma o la firma de la red haya prestado un servicio no relacionado con el aseguramiento antes de dicho nombramiento que pueda crear una amenaza de auto-revisión en relación con los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión, a menos que:

(a) la prestación de ese servicio cese antes del comienzo del periodo de contratación de auditoría;

(b) la firma toma medidas para hacer frente a cualquier amenaza a su independencia; y

(c) la firma determina que, en opinión de un tercero razonable e informado, cualquier amenaza a la independencia de la firma ha sido o será eliminada o reducida a un nivel aceptable.

400.32 A1 Acciones que un tercero razonable e informado podría considerar que eliminan o reducen a un nivel aceptable cualquier amenaza a la independencia creada por la prestación de servicios no relacionados con el aseguramiento a una entidad de interés público antes de su nombramiento como auditor de esa entidad incluyen:

- Los resultados del servicio habían sido objeto de procedimientos de auditoría en el curso de la auditoría de los estados financieros del año anterior por una firma predecesora.

- La firma contrata a un contador profesional, que no es miembro de la firma que expresa la opinión sobre los estados financieros, para realizar una revisión del primer compromiso de auditoría afectado por la amenaza de auto-revisión consistente con el objetivo de una revisión de la calidad del compromiso.

- La entidad de interés público contrata a otra firma fuera de la red para:

  (i) evaluar los resultados del servicio no relacionado con el aseguramiento; o

  (ii) vuelva a realizar el servicio,

  en la medida necesaria para que la otra firma pueda asumir la responsabilidad del resultado del servicio.

SECCIÓN 525

ASIGNACIONES DE PERSONAL TEMPORAL

…

Requerimientos y material de aplicación

[El párrafo R525.4 existente se sustituirá por el párrafo R525.4 a continuación.]

R525.4 Una firma o una firma de la red no prestará personal a un cliente de auditoría a menos que la firma o firma de la red esté convencida de que:

(a) dicha asistencia se presta únicamente por un corto periodo de tiempo;

(b) dicho personal no asumirá responsabilidades de gerencia y el cliente de auditoría será responsable de dirigir y supervisar las actividades de dicho personal;

(c) se elimina cualquier amenaza a la independencia de la firma o firma de la red que surja de los servicios profesionales prestados por dicho personal o se aplican salvaguardas para reducir dicha amenaza a un nivel aceptable; y

(d) dicho personal no emprenderá ni participará en servicios profesionales que la firma o firma de la red tiene prohibido realizar por el Código.

PARTE 4B – INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

[La Sección 950 existente será reemplazada por la Sección 950 que se establece a continuación.]

SECCIÓN 950

PRESTACIÓN DE SERVICIOS NO RELACIONADOS CON EL ASEGURAMIENTO A CLIENTES DE ASEGURAMIENTO

Introducción

950.1 Las firmas profesionales están obligados a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y a aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas.

950.2 Las firmas pueden proporcionar una gama de servicios no relacionados con el aseguramiento a sus clientes de aseguramiento, de acuerdo con sus habilidades y experiencia. Proporcionar ciertos servicios no relacionados con el aseguramiento a los clientes de aseguramiento puede crear amenazas para el cumplimiento de los principios fundamentales y amenazas para la independencia.

950.3 Esta sección establece los requisitos y el material de aplicación relevante para aplicar el Marco Conceptual para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia al proporcionar servicios no relacionados con el aseguramiento a los clientes de aseguramiento.

950.4 Las nuevas prácticas comerciales, la evolución de los mercados financieros y los cambios en la tecnología son algunos de los desarrollos que hacen imposible elaborar una lista completa de servicios no relacionados con el aseguramiento que las firmas podrían proporcionar a un cliente de aseguramiento. El Marco Conceptual y las disposiciones generales de esta sección se aplican cuando una firma propone a un cliente proporcionar un servicio no relacionado con el aseguramiento para el cual no existen requerimientos específicos y material de aplicación.

Requerimientos y material de aplicación

General

Riesgo de asumir responsabilidades de gerencia al proporcionar un servicio no relacionado con el aseguramiento

950.5 A1 Cuando una firma presta un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento, existe el riesgo de que una firma asuma una responsabilidad de gestión en relación con el objeto subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, la información sobre el objeto del encargo de aseguramiento, a menos que la firma esté convencida de que se han cumplido los requisitos de los párrafos R900.13 y R900.14.

Aceptar un contrato para proporcionar un servicio de no aseguramiento

R950.6 Antes de que una firma acepte un contrato para proporcionar un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento, la firma aplicará

el Marco Conceptual para identificar, evaluar y abordar cualquier amenaza a la independencia que pueda crearse al proporcionar ese servicio.

Identificación y evaluación de las amenazas

950.7 A1 En el párrafo 120.6 A3 figura una descripción de las categorías de amenazas que pueden surgir cuando una firma presta un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento.

950.7 A2 Los factores que son relevantes para identificar y evaluar las diferentes amenazas que podrían crearse al proporcionar un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento incluyen:

- La naturaleza, el alcance, el uso previsto y el propósito del servicio.
- La forma en que se prestará el servicio, tal como el personal que participará y su ubicación.
- El entorno legal y regulatorio en el que se presta el servicio.
- Si el cliente es una entidad de interés público.
- El nivel de experiencia de la gerencia y los empleados del cliente con respecto al tipo de servicio prestado.
- Si el resultado del servicio afectará a la materia subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, a los asuntos reflejados en la información sobre el objeto del contrato de garantía y, en caso afirmativo:
    - La medida en que el resultado del servicio tendrá un efecto material en el objeto subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, en la información del objeto del contrato de garantía.
    - La medida en que el cliente de aseguramiento determina asuntos significativos de juicio (Ref: Párrafo. R900.13 y R900.14).
- El grado de confianza que se depositará en el resultado del servicio como parte del encargo de aseguramiento.
- La tasa relativa a la prestación del servicio no relacionado con el aseguramiento.

Materialidad o importancia relativa en relación con la información de un cliente de aseguramiento

950.8 A1 La materialidad o importancia relativa es un factor que es relevante en la evaluación de las amenazas creadas al proporcionar un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento. El concepto de materialidad o importancia relativa en relación con la información de la materia de un cliente de aseguramiento se aborda en Norma Internacional sobre Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), Encargos de Aseguramiento distintos de Auditorías o Revisiones de Información Financiera Histórica. La determinación de la materialidad o importancia relativa implica el ejercicio del juicio profesional y se ve afectada por factores cuantitativos y cualitativos. También se ve afectada por las percepciones de las necesidades financieras o de otra información de los usuarios.

Múltiples servicios no relacionados con el aseguramiento proporcionados al mismo cliente de aseguramiento

950.9 A1 Una firma puede proporcionar múltiples servicios no relacionados con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento. En estas circunstancias, el efecto combinado de las amenazas creadas por la prestación de esos servicios es relevante para la evaluación de la amenaza por parte de la firma.

Amenazas de auto-revisión

950.10 A1 Se podría crear una amenaza de auto-revisión si, en un encargo de atestiguamiento, la firma participa en la preparación de la información sobre el tema que posteriormente se convierte en la información del tema de un encargo de aseguramiento. Los ejemplos de servicios no relacionados con el aseguramiento que podrían crear tales amenazas de auto-revisión al proporcionar servicios relacionados con la información de la materia de un contrato de aseguramiento incluyen:

(a) Desarrollar y preparar información prospectiva y posteriormente emitir un informe de garantía sobre esta información.

(b) Realizar una valoración que esté relacionada o forme parte de la información de la materia de un contrato de aseguramiento.

Clientes de aseguramiento que son entidades de interés público

950.11 A1 Las expectativas sobre la independencia de una firma aumentan cuando una firma realiza un encargo de aseguramiento de garantía para una entidad de interés público y los resultados de ese encargo serán:

(a) ponerse a disposición del público, incluyendo a los accionistas y otras partes interesadas; o

(b) proporcionar a una entidad u organización establecida por ley o regulación para supervisar el funcionamiento de un sector o actividad empresarial.

La consideración de estas expectativas forma parte de la prueba de terceros razonable e informada aplicada al determinar si se debe proporcionar un servicio no relacionado con el aseguramiento a un cliente de aseguramiento.

950.11 A2 Si existe una amenaza de auto-revisión en relación con un encargo realizado en las circunstancias descritas en el párrafo 950.11 A1 (b), se anima a la firma a revelar la existencia de dicha amenaza de auto-revisión y las medidas adoptadas para hacer frente a esta, a la parte que realiza el encargo a la firma o a los encargados de la gobernanza del cliente de aseguramiento y a la entidad u organización establecida por la ley o regulaciones para supervisar el funcionamiento de un sector o actividad empresarial a la que se le proporcionarán los resultados del encargo.

Cómo abordar las amenazas

950.12 A1 Los párrafos 120.10 a 120.10 A2 incluyen un requerimiento y material de aplicación que son relevantes al abordar amenazas a la independencia, incluyendo una descripción de salvaguardas.

950.12 A2 Las amenazas a la independencia creadas por la prestación de un servicio que no sea de aseguramiento o servicios múltiples a un cliente de aseguramiento varían dependiendo de los hechos y circunstancias del encargo de aseguramiento y de la naturaleza del servicio. Tales amenazas pueden ser abordadas aplicando salvaguardas o ajustando el alcance del servicio propuesto.

950.12 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a tales amenazas se encuentran:

- Utilizar profesionales que no sean miembros del equipo de aseguramiento para realizar el servicio.

- Hacer que un revisor apropiado que no haya estado involucrado en la prestación del servicio revise el trabajo de aseguramiento o servicio realizado.

950.12 A4 Puede que no haya salvaguardas disponibles para reducir a un nivel aceptable la amenaza creada por la prestación de un servicio que no sea de aseguramiento a un cliente de aseguramiento. En tal situación, la aplicación del Marco Conceptual requiere que la firma:

(a) ajuste el alcance del servicio propuesto para eliminar las circunstancias que están creando la amenaza;

(b) decline o ponga fin al servicio que crea la amenaza que no puede ser eliminada o reducida a un nivel aceptable; o

(c) ponga fin al encargo de aseguramiento.

SECCIÓN 900

APLICACIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL A LA INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

Requerimientos y material de aplicación

General

[Los párrafos R900.13 a R900.14 junto con el encabezamiento que figura a continuación se añadirán tras el actual párrafo R900.12]

Prohibición de asumir responsabilidades de gerencia

R900.13 Una firma no asumirá una responsabilidad de gestión relacionada con la materia subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, con la información sobre la materia de un encargo de aseguramiento proporcionado por la firma. Si la firma asume una responsabilidad de gestión como parte de cualquier otro servicio prestado al cliente de aseguramiento, la firma garantizará que la responsabilidad no está relacionada con la materia subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, con la información sobre la materia de un encargo de aseguramiento proporcionado por la firma.

900.13 A1 Las responsabilidades de gerencia suponen el control, liderazgo y dirección de una entidad, incluyendo la toma de decisiones en relación con la adquisición, el despliegue y el control de los recursos humanos, financieros, tecnológicos, físicos e intangibles.

900.13 A2 Cuando una firma asume una responsabilidad de gestión en relación con la materia subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, con la información sobre la materia de un encargo de aseguramiento, se crean amenazas de auto-revisión, interés propio y familiaridad. Asumir una responsabilidad de gestión podría crear una amenaza de abogacía porque la firma se alinearía demasiado con los puntos de vista e intereses de la gerencia.

900.13 A3 Determinar si una actividad es una responsabilidad de gestión depende de las circunstancias y requiere el ejercicio del juicio profesional. Ejemplos de actividades que se considerarían una responsabilidad de gestión incluyen:

- El establecimiento de políticas y la dirección estratégica.
- La contratación o despido de empleados.
- La dirección y asunción de responsabilidades por las acciones de los empleados en relación con el trabajo de los empleados para la entidad.
- La autorización de transacciones.
- El control o gestión de cuentas bancarias o inversiones.
- La decisión acerca de qué recomendaciones de la firma o de terceros se van a implementar.

- El suministro de información a los encargados de la gobernanza en nombre de la gerencia.

- La asunción de responsabilidades sobre el diseño, implementación, supervisión y mantenimiento del control interno.

900.13 A4 Sujeto al cumplimiento del párrafo R900.14, proporcionar asesoramiento y recomendaciones para ayudar a la gerencia de un cliente de aseguramiento a cumplir con sus responsabilidades no es asumir una responsabilidad de gestión.

R900.14 Al realizar una actividad profesional para un cliente de aseguramiento que esté relacionada con la materia subyacente y, en un encargo de atestiguamiento, con la información sobre la materia del encargo de aseguramiento, la firma deberá estar convencida de que la gerencia del cliente realiza todos los juicios y decisiones relacionados que son responsabilidad propia de la gerencia. Esto incluye garantizar que la gerencia del cliente:

(a) Designa a una persona que posee las habilidades, conocimientos y experiencia adecuadas para ser responsable en todo momento de las decisiones del cliente y para supervisar las actividades. Esta persona, preferiblemente dentro de la alta dirección, comprendería:

(i) los objetivos, naturaleza y resultados de las actividades; y

(ii) las respectivas responsabilidades del cliente y de la firma.

Sin embargo, no se requiere que la persona posea la experiencia necesaria para realizar o volver a realizar las actividades.

(b) Supervisa las actividades y evalúa la adecuación de los resultados de la actividad realizada al objetivo del cliente; y

(c) Acepta la responsabilidad de las acciones que, en su caso, deban adoptarse como consecuencia de los resultados de las actividades.

[Los actuales párrafos 900.13 A1 a R900.15 se numeran nuevamente como párrafos 900.14 A1 a R900.16, respectivamente].

Periodo durante el que se requiere independencia

…

[Los actuales párrafos 900.32 A1 a R900.33 serán reemplazados por los párrafos 900.32 A1 a R900.33 que figuran a continuación].

900.32 A1 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a tales amenazas se encuentran:

- Utilizar profesionales que no sean miembros del equipo de aseguramiento para realizar el servicio.

- Hacer que un revisor apropiado revise el trabajo de aseguramiento o de no aseguramiento, según corresponda.

R900.33 Si un servicio que no es de aseguramiento que no estaría permitido durante el periodo del encargo no se ha completado y no es práctico completarlo o terminarlo antes del comienzo de los servicios profesionales en relación con el encargo de aseguramiento, la firma solo aceptará el encargo de aseguramiento si:

(a) la firma está convencida de que:

(i) el servicio que no es de aseguramiento se completará en un corto periodo de tiempo; o

(ii) el cliente tiene acuerdos para hacer la transición del servicio a otro proveedor dentro de un corto periodo de tiempo;

(b) la firma aplica salvaguardas cuando es necesario durante el periodo de servicio; y

(c) la firma analiza el tema con los responsables de la gobernanza.

[Los párrafos R900.34 A1 a R900.34 A2 junto con el encabezamiento que figura a continuación se añadirán antes del actual párrafo R900.40]

Comunicación con los encargados de gobernar

900.34 A1 Los párrafos R300.9 a 300.9 A2 establecen los requerimientos y el material de aplicación que son relevantes para la comunicación con una parte que realiza el encargo a la firma o con los encargados de la gobernanza del cliente de aseguramiento.

900.34 A2 La comunicación con una parte que realiza el encargo a la firma o con los encargados de la gobernanza del cliente de aseguramiento podría ser apropiada cuando se realizan juicios significativos, y se llega a conclusiones, para abordar amenazas a la independencia en relación con un encargo de aseguramiento porque la información sobre la materia de ese encargo es el resultado de un servicio no relacionado con el aseguramiento realizado previamente.

FECHA DE VIGENCIA DE SERVICIOS NO RELACIONADOS CON EL ASEGURAMIENTO

- La Sección 600 revisada y las modificaciones de conformidad en la Parte 4A estarán vigentes para las auditorias y revisiones de estados financieros para periodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2022.

- Las modificaciones consecuentes y de conformidad en las Secciones 900 y 950 en relación con los encargos de aseguramiento con respecto a las materias subyacentes que abarquen periodos de tiempo estarán vigentes para periodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2022; en caso contrario, estas modificaciones estarán vigentes a partir del 15 de diciembre de 2022.

Se permitirá su aplicación anticipada.

Disposición transitoria
Para los acuerdos de servicios que no sean de aseguramiento que una firma o una firma de la red haya celebrado con un cliente de auditoría, o para acuerdos de servicios no relacionados con el aseguramiento que una firma haya celebrado con un cliente de aseguramiento, antes del 15 de diciembre de 2022 y cuyo trabajo ya haya comenzado, la firma o la firma de la red puede continuar con dichos encargos conforme a las disposiciones vigentes del Código hasta que se completen de acuerdo con los términos originales del encargo.

III. REVISIONES DE LAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO RELACIONADAS CON LAS TARIFAS

PARTE 4A - INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

SECCIÓN 410 365

MODIFICACIONES CONSECUENTES Y DE CONFORMIDAD

SECCIÓN 120 381
SECCIÓN 270 382
SECCIÓN 320 385
SECCIÓN 330 386
SECCIÓN 400 387
SECCIÓN 905 388

PARTE 4ª – INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

[La actual sección 410 se reemplazará por la Sección 410 a continuación.]

SECCIÓN 410

TARIFAS

Introducción

410.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

410.2 La Sección 330 establece material de aplicación relevante para aplicar el Marco Conceptual cuando el nivel y la naturaleza de las tarifas y otros acuerdos de remuneración podrían crear una amenaza de interés propio para el cumplimiento de uno o más de los principios fundamentales. Esta sección establece requerimientos específicos y material de aplicación relevante para aplicar el Marco Conceptual para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia que surgen de tarifas cargadas a los clientes de auditoría.

Requerimientos y material de aplicación

General

410.3 A1 Las tarifas por servicios profesionales suelen negociarse con un cliente de auditoría y son pagadas por éste y podrían crear amenazas a la independencia. Esta práctica es generalmente reconocida y aceptada por los usuarios de los estados financieros.

410.3 A2 Cuando el cliente de auditoría es una entidad de interés público, las partes interesadas tienen mayores expectativas respecto a la independencia de la firma. Como la transparencia puede servir para informar mejor las opiniones y decisiones de los encargados de la gobernanza y de una amplia gama de partes interesadas, esta sección establece que los clientes de auditoría que son entidades de interés público revelen información relacionada con las tarifas tanto a los encargados de la gobernanza como a las partes interesadas en general.

410.3 A3 A efectos de esta sección, las tarifas de auditoría comprenden las tarifas u otros tipos de remuneración por una auditoría o revisión de estados financieros. Cuando se hace referencia a las tarifas por la auditoría de los estados financieros, no se incluyen las tarifas por una auditoría de estados financieros con propósito especial o una revisión de estados financieros. (Ref: Párrafos R410.23(a), 410.25 A1 y R410.31(a))

Tarifas pagadas por un cliente de auditoría

410.4 A1 Cuando las tarifas se negocian con un cliente de auditoría y son pagadas por éste se crea una amenaza de auto-revisión y se podría crear una amenaza de intimidación a la independencia.

410.4 A2 La aplicación del Marco Conceptual requiere que antes de que una firma o una firma de la red acepte una auditoría o cualquier otro encargo para un cliente de auditoría, determine si las amenazas a la independencia creadas por las tarifas propuestas al cliente se encuentran en un nivel aceptable. La aplicación del Marco Conceptual también requiere que la firma evalúe nuevamente dichas amenazas cuando los hechos y circunstancias cambien durante el periodo del encargo de auditoría.

410.4 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenazas creadas cuando las tarifas por una auditoría o cualquier otro encargo son pagadas por el cliente de auditoría incluyen:

- El nivel de las tarifas y la medida en que tienen en consideración los recursos necesarios, teniendo en cuenta las prioridades comerciales y de mercado de la firma.
- Cualquier vinculación entre las tarifas por la auditoría y las correspondientes a servicios distintos de la auditoría y el tamaño relativo de ambos elementos.
- El grado de cualquier dependencia entre el nivel de la tarifa y el resultado del servicio.
- Si la tarifa es por servicios que debe prestar la firma o una firma de la red.
- El nivel de la tarifa en el contexto del servicio que debe prestar la firma o una firma de la red.
- La estructura operativa y los acuerdos de compensación de la firma y de las firmas de la red.
- La significatividad del cliente, o de un tercero que remita al cliente, para la firma, firma de la red, socio o despacho.
- La naturaleza del cliente, por ejemplo, si el cliente es una entidad de interés público.
- La relación del cliente con las entidades relacionadas a las que se prestan los servicios distintos de los de auditoría, por ejemplo, cuando la entidad relacionada es una entidad hermana.
- La participación de los encargados de la gobernanza en el nombramiento del auditor y en el acuerdo de las tarifas, y el énfasis aparente que ellos y la gerencia del cliente ponen en la calidad de la auditoría y en el nivel general de las tarifas.
- Si el nivel de las tarifas es fijado por un tercero independiente, como un organismo regulador.
- Si la calidad del trabajo de auditoría de la firma está sujeta a la revisión de un tercero independiente, como un organismo de supervisión.

410.4 A4 Las condiciones, políticas y procedimientos descritos en el párrafo 120.15 A3 (en particular, la existencia de un sistema de gestión de la calidad diseñado e

implementado por la firma de acuerdo con las normas de gestión de la calidad emitidas por el IAASB) también podrían influir en la evaluación de si las amenazas a la independencia se encuentran en un nivel aceptable.

410.4 A5 Los siguientes requerimientos y material de aplicación identifican circunstancias que podrían necesitar ser evaluadas más a fondo al determinar si las amenazas se encuentran en un nivel aceptable. Para estas circunstancias, el material de aplicación incluye ejemplos de factores adicionales que podrían ser relevantes para evaluar las amenazas.

Nivel de las tarifas de auditoría

410.5 A1 La determinación de las tarifas que se cargarán a un cliente de auditoría, ya sea por servicios de auditoría o de otro tipo, es una decisión empresarial de la firma que tiene en cuenta los hechos y circunstancias relevantes para ese encargo específico, incluyendo los requerimientos de las normas técnicas y profesionales.

410.5 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenazas de interés propio e intimidación creadas por el nivel de las tarifas de auditoría pagadas por el cliente de auditoría incluyen:

- La justificación comercial de la firma para las tarifas de auditoría.
- Si el cliente ha ejercido o está ejerciendo una presión indebida para reducir las tarifas de auditoría.

410.5 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a tales amenazas se encuentran:

- Hacer que un revisor apropiado que no participe en el encargo de auditoría evalúe la razonabilidad de la tarifa propuesta, teniendo en consideración el alcance y la complejidad del encargo.
- Hacer que un revisor apropiado que no haya participado en el encargo de auditoría revise el trabajo realizado.

Impacto de otros servicios prestados a un cliente de auditoría

R410.6 Según lo dispuesto en el párrafo R410.7, una firma no permitirá que las tarifas de auditoría se vean influenciadas por la prestación de servicios distintos a la auditoría a un cliente de auditoría por parte de la firma o de una firma de la red.

410.6 A1 las tarifas de auditoría normalmente reflejan una combinación de temas, como los identificados en el párrafo. Sin embargo, la prestación de otros servicios a un cliente de auditoría no es una consideración apropiada para determinar las tarifas de auditoría.

R410.7 Como excepción al párrafo R410.6, al determinar las tarifas de auditoría, la firma puede tomar en consideración el ahorro de costos conseguido como resultado de la experiencia derivada de la prestación de servicios distintos a los de auditoría a un cliente de auditoría.

Tarifas contingentes

410.8 A1 Las tarifas contingentes son tarifas calculadas en una base predeterminada relacionada con el resultado de una transacción o el resultado de los servicios realizados. Una tarifa contingente cargada a través de un intermediario es un ejemplo de una tarifa contingente indirecta. En esta sección, una tarifa no se considera contingente si se establece por un tribunal u otra autoridad pública.

R410.9 Una firma no debe cargar directa o indirectamente una tarifa contingente por un encargo de auditoría.

R410.10 Una firma o firma de la red no debe cargar directa o indirectamente una tarifa contingente por un servicio distinto al aseguramiento prestado a un cliente de auditoría; si:

(a) la tarifa se carga por la firma que expresa la opinión sobre los estados financieros y la tarifa es material o tiene importancia relativa o se espera que sea material o tenga importancia relativa para esa firma;

(b) la tarifa se carga por una firma de la red que participa en una parte significativa de la auditoría y la tarifa es material o tiene importancia relativa o se espera que sea material o tenga importancia relativa para esa firma; o;

(c) el resultado del servicio distinto del aseguramiento, y por tanto el importe de la tarifa, depende de un juicio futuro o presente relacionado con la auditoría de un importe material o con importancia relativa en los estados financieros.

410.10 A1 Los párrafos R410.10 y R410.11 impiden a una firma o a una firma de la red participar en determinados acuerdos de tarifas contingentes con un cliente de auditoría. Incluso aunque no se impide un acuerdo de tarifa contingente al prestar un servicio distinto del aseguramiento a un cliente de auditoría, podría afectar al nivel de la amenaza de interés propio.

410.10 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- El rango de los posibles importes de las tarifas.
- Si una autoridad apropiada determina el resultado del que depende la tarifa contingente.
- La revelación a los usuarios previstos del trabajo realizado por la firma y la base de la remuneración.
- La naturaleza del servicio.
- El efecto del evento o transacción en los estados financieros.

410.10 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Hacer que un revisor apropiado que no haya estado involucrado en la realización del servicio de no aseguramiento revise el trabajo realizado.
- Obtener un acuerdo previo por escrito con el cliente sobre la base de la remuneración.

Tarifas totales – Proporción de tarifas por servicios distintos a los de auditoría con respecto a las tarifas de auditoría

410.11 A1 El nivel de la amenaza de interés propio puede verse afectado cuando una gran proporción de las tarifas cargadas por la firma o las firmas de la red a un cliente de auditoría se genera prestando servicios distintos a los de auditoría al cliente, debido a la preocupación por la posible pérdida del encargo de auditoría o de otros servicios. Estas circunstancias también podrían crear una amenaza de intimidación. Otra consideración es la percepción de que la firma o la firma de la red se centra en la relación no relacionada con la auditoría, lo que podría crear una amenaza a la independencia del auditor.

410.11 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La ratio de tarifas por servicios distintos a los de auditoría con respecto a las tarifas de auditoría.
- El tiempo durante el cual ha existido una gran proporción de tarifas por servicios distintos a los de auditoría con respecto a las tarifas de auditoría.
- La naturaleza, alcance y propósitos de los servicios distintos de la auditoría, incluyendo:
  - Si son servicios recurrentes.
  - Si la ley o regulaciones obligan a que los servicios sean prestados por la firma.

410.11 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a tales amenazas de interés propio o de intimidación se encuentran:

- Hacer que un revisor apropiado que no haya estado involucrado en la auditoría o en el servicio distinto al de auditoría revise el trabajo de auditoría pertinente.
- Reducir la envergadura de los servicios distintos a los de auditoría prestados al cliente de auditoría.

Tarifas totales – Tarifas vencidas

410.12 A1 El nivel de la amenaza de interés propio podría verse afectado si las tarifas por pagar por un cliente de auditoría por la auditoría o por servicios distintos de la auditoría han vencido durante el periodo del encargo de auditoría.

410.12 A2 Generalmente se espera que la firma obtenga el pago de dichas tarifas antes de que se emita el informe de auditoría.

410.12 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza de interés propio incluyen:

- La significatividad de las tarifas vencidas para la firma.
- El periodo de tiempo que las tarifas han estado vencidas.
- La evaluación de la firma de la capacidad y voluntad del cliente de auditoría para pagar las tarifas vencidas.

410.12 A4 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza se encuentran:

- Obtener el pago parcial de las tarifas vencidas.
- Hacer que un revisor apropiado que no haya participado en el encargo de auditoría revise el trabajo de auditoría.

R410.13 Cuando una parte significativa de las tarifas debidas por un cliente de auditoría permanezca impagada durante mucho tiempo, la firma determinará:

(a) si las tarifas vencidas podrían ser equivalentes a un préstamo al cliente, en cuyo caso serán de aplicación los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la sección 511; y

(b) si es apropiado que la firma sea designada de nuevo o que continúe con el encargo de auditoría.

Tarifas totales – Dependencia de tarifas

Todos los clientes de auditoría

410.14 A1 Cuando las tarifas totales generadas por un cliente de auditoría representan una gran proporción de las tarifas totales de la firma que expresa la opinión de auditoría, la dependencia y la preocupación por la posible pérdida de tarifas por servicios de auditoría y otros servicios de ese cliente influyen en el nivel de la amenaza de interés propio y crean una amenaza de intimidación.

410.14 A2 Al calcular las tarifas totales de la firma, ésta podría utilizar información financiera disponible del ejercicio anterior y estimar la proporción basada en dicha información, si procede.

410.14 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de tales amenazas de interés propio y de intimidación incluyen:

- La estructura operativa de la firma.
- Si se espera que la firma se diversifique de forma que se reduzca cualquier dependencia del cliente de auditoría.

410.14 A4 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a tales amenazas se encuentran:

- Hacer que un revisor apropiado que no sea miembro de la firma revise el trabajo de auditoría.

- Reducir la envergadura de los servicios distintos a los de auditoría prestados al cliente de auditoría.
- Aumentar la base de clientes de la firma para reducir la dependencia del cliente.
- Aumentar la envergadura de los servicios prestados a otros clientes.

410.14 A5 Se crea una amenaza de interés propio o de intimidación cuando las tarifas generadas para una firma por un cliente de auditoría representan una gran proporción de los ingresos de actividades ordinarias de un socio o de un despacho de la firma.

410.14 A6 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La significatividad cualitativa y cuantitativa del cliente de auditoría para el socio o el despacho.
- La medida en que la compensación del socio, o de los socios del despacho, depende de las tarifas generadas por el cliente.

410.14 A7 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a tales amenazas de interés propio o de intimidación se encuentran:

- Hacer que un revisor apropiado que no haya estado involucrado en el encargo de auditoría revise el trabajo de auditoría.
- Asegurar que la compensación del socio no está significativamente influenciada por las tarifas generadas por el cliente.
- Reducir la envergadura de los servicios distintos a los de auditoría prestados por el socio o el despacho al cliente de auditoría.
- Aumentar la base de clientes del socio o del despacho para reducir la dependencia del cliente.
- Aumentar la envergadura de los servicios prestados por el socio o el despacho a otros clientes.

Clientes de auditoría que no son entidades de interés público

R410.15 Cuando para cada uno de los cinco años consecutivos las tarifas totales de un cliente de auditoría que no sea una entidad de interés público representen, o sea probable que representen, más del 30% de las tarifas totales recibidas por la firma, ésta determinará si alguna de las siguientes acciones podría ser una salvaguarda para reducir las amenazas creadas a un nivel aceptable y, si es el caso, aplicarla:

(a) antes de emitir la opinión de auditoría sobre los estados financieros del quinto año, hacer que un contador profesional, que no sea miembro de la firma que expresa la opinión sobre los estados financieros, revise el trabajo de auditoría del quinto año; o

(b) tras emitir la opinión de auditoría sobre los estados financieros del quinto año, y antes de que se emita la opinión de auditoría sobre los estados

financieros del sexto año, hacer que un contador profesional, que no sea miembro de la firma que expresa la opinión sobre los estados financieros, o un organismo profesional revise el trabajo de auditoría del quinto año.

R410.16 Si las tarifas totales descritas en el párrafo R410.15 siguen superando el 30%, la firma deberá determinar cada año si alguna de las acciones del párrafo R410.15 aplicadas al encargo del año correspondiente podría ser una salvaguarda para hacer frente a las amenazas creadas por las tarifas totales recibidas por la firma de ese cliente, y si es el caso, aplicarla.

R410.17 Cuando dos o más firmas están encargadas de realizar una auditoría de los estados financieros del cliente, la participación de la otra firma en la auditoría podría considerarse cada año como una acción equivalente a la del párrafo R410.15 (a), si:

(a) las circunstancias contempladas en el párrafo R410.15 se aplican solo a una de las firmas que expresan la opinión de auditoría; y

(b) cada firma realiza un trabajo suficiente para asumir la plena responsabilidad individual de la opinión de auditoría.

Clientes de auditoría que son entidades de interés público

R410.18 Cuando durante dos años consecutivos las tarifas totales de un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público representen, o sea probable que representen, más del 15% de las tarifas totales recibidas por la firma, ésta determinará si, antes de que se emita la opinión de auditoría sobre los estados financieros del segundo año, una revisión, congruente con el objetivo de una revisión de la calidad del encargo, realizada por un contador profesional que no sea miembro de la firma que expresa la opinión sobre los estados financieros (“revisión previa a la emisión”) podría ser una salvaguarda para reducir las amenazas a un nivel aceptable, si es el caso, aplicarla.

R410.19 Cuando dos o más firmas están encargadas de realizar una auditoría de los estados financieros del cliente, la participación de la otra firma en la auditoría podría considerarse cada año como una acción equivalente a la del párrafo R410.18, si:

(a) las circunstancias contempladas en el párrafo R410.18 se aplican solo a una de las firmas que expresan la opinión de auditoría; y

(b) cada firma realiza un trabajo suficiente para asumir la plena responsabilidad individual de la opinión de auditoría.

R410.20 Según lo dispuesto en el párrafo R410.21, si las circunstancias descritas en el párrafo R410.18 se mantienen durante cinco años consecutivos, la firma debe dejar de ser el auditor tras la emisión de la opinión de auditoría correspondiente al quinto año.

R410.21 Como excepción al párrafo R410.20, la firma puede continuar siendo el auditor tras cinco años consecutivos si existe una razón de peso para hacerlo teniendo en consideración el interés público, siempre que:

(a) la firma consulte con un organismo regulador o profesional de la jurisdicción correspondiente y éste esté de acuerdo en que hacer que la firma continúe como auditor sería de interés público; y

(b) antes de emitir la opinión de auditoría sobre los estados financieros del sexto año y de cualquier año posterior, la firma encargue a un contador profesional, que no sea miembro de la firma que expresa la opinión sobre los estados financieros, que realice una revisión previa a la emisión.

410.21 A1 Un factor que podría dar lugar a una razón de peso es la falta de firmas alternativas viables para llevar a cabo el encargo de auditoría, teniendo en consideración la naturaleza y ubicación del negocio del cliente.

Transparencia de la información relativa a las tarifas de los clientes de auditoría que son entidades de interés público

Comunicación de la información relativa a los tarifas a los encargados de gobernar

410.22 A1 La comunicación por parte de la firma de la información relacionada con las tarifas (tanto para la auditoría como para los servicios distintos de la auditoría) con los encargados de la gobernanza les ayuda en su evaluación de la independencia de la firma. Una comunicación eficaz en este sentido también permite un intercambio abierto y bidireccional de opiniones e información sobre, por ejemplo, las expectativas que los encargados de la gobernanza podrían tener en relación con el alcance y la envergadura del trabajo de auditoría y el impacto en las tarifas de auditoría.

Tarifas por la auditoría de los estados financieros

R410.23 Según lo dispuesto en el párrafo R410.24, la firma deberá comunicar oportunamente a los encargados de la gobernanza de un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público:

(a) las tarifas pagadas o por pagar a la firma o a las firmas de la red por la auditoría de los estados financieros sobre los que la firma expresa una opinión; y

(b) si las amenazas creadas por el nivel de esas tarifas se encuentran en un nivel aceptable y, en caso contrario, cualquier acción que la firma haya tomado o se proponga tomar para reducir dichas amenazas a un nivel aceptable.

410.23 A1 El objetivo de esta comunicación es proporcionar los antecedentes y el contexto de las tarifas por la auditoría de los estados financieros sobre los que la firma expresa una opinión para permitir a los encargados de la gobernanza considerar la independencia de la firma. La naturaleza y envergadura de los temas comunicados dependerá de los hechos y circunstancias y podrían incluir, por ejemplo:

- Consideraciones que afecten al nivel de las tarifas como:
  - La escala, complejidad y extensión geográfica de las operaciones del cliente de auditoría.

- El tiempo empleado o que se espera emplear en consonancia con el alcance y complejidad de la auditoría.
- El costo de otros recursos utilizados o gastados en la realización de la auditoría.
- La calidad del mantenimiento de la contabilidad y los procesos de preparación de los estados financieros.

- Los ajustes a las tarifas presupuestadas o cargadas durante el periodo de la auditoría, y las razones de dichos ajustes.

- Los cambios en las leyes y regulaciones y en las normas profesionales relevantes para la auditoría que hayan tenido impacto en los tarifas.

410.23 A2 Se anima a la firma a proporcionar dicha información tan pronto como sea posible y a comunicar los ajustes propuestos según corresponda.

R410.24 Como excepción al párrafo R410.23, la firma puede decidir no comunicar la información establecida en el párrafo R410.23 a los encargados de la gobernanza de una entidad que esté (directa o indirectamente) totalmente participada por otra entidad de interés público, siempre que:

(a) la entidad esté consolidada en los estados financieros del grupo preparados por esa otra entidad de interés público; y

(b) la firma o una firma de la red exprese una opinión sobre esos estados financieros del grupo.

Tarifas por otros servicios

R410.25 Según lo dispuesto en el párrafo R410.27, la firma deberá comunicar oportunamente a los encargados de la gobernanza de un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público:

(a) las tarifas, distintas de las reveladas conforme al párrafo R410.23 (a), cargadas al cliente por la prestación de servicios por parte de la firma o de una firma de la red durante el periodo cubierto por los estados financieros sobre los que la firma expresa una opinión. A estos efectos, dichas tarifas sólo incluirán las cobradas al cliente y a sus entidades relacionadas sobre las que el cliente tenga control directo o indirecto y que estén consolidadas en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión; y

(b) como se establece en el párrafo 410.11 A1, cuando la firma haya identificado que existe un impacto en el nivel de la amenaza de interés propio o que existe una amenaza de intimidación a la independencia creada por la proporción de tarifas por servicios distintos a los de auditoría en relación con las tarifas de auditoría:

(i) si dichas amenazas se encuentran en un nivel aceptable; y

(ii) si no es así, cualquier acción que la firma haya tomado o se proponga tomar para reducir dichas amenazas a un nivel aceptable.

410.25 A1 El objetivo de esta comunicación es proporcionar los antecedentes y el contexto de las tarifas por otros servicios para permitir a los encargados de la gobernanza

considerar la independencia de la firma. La naturaleza y envergadura de los temas comunicados dependerá de los hechos y circunstancias y podrían incluir, por ejemplo:

- El importe de las tarifas por otros servicios que requieren la ley o regulaciones.
- La naturaleza de otros servicios prestados y sus tarifas asociadas.
- Información sobre la naturaleza de los servicios prestados en el marco de una política general aprobada por los encargados de la gobernanza y las tarifas asociadas.
- La proporción de las tarifas a las que se refiere el párrafo R410.25(a) con respecto a la suma de las tarifas cobradas por la firma y las firmas de la red por la auditoría de los estados financieros sobre los que la firma expresa una opinión.

R410.26 La firma incluirá en la comunicación requerida por el párrafo R410.25(a) las tarifas, distintas de las reveladas conforme al párrafo R410.23(a), cargadas a cualquier otra entidad relacionada sobre la que el cliente de auditoría tenga control directo o indirecto, por la prestación de servicios por la firma o una firma de la red, cuando esta sepa, o tenga razones para creer, que dichas tarifas son relevantes para la evaluación de la independencia de la firma.

410.26 A1 Los factores que la firma podría considerar al determinar si las tarifas, distintas de las reveladas conforme al párrafo R410.23(a), cargadas a cualquier otra entidad relacionada, de forma individual y agregada, por la prestación de servicios por la firma o una firma de la red son relevantes para la evaluación de la independencia de la firma incluyen:

- El grado de participación del cliente de auditoría en el nombramiento de la firma o de la firma de la red para la prestación de dichos servicios, incluida la negociación de las tarifas.
- La significatividad de las tarifas pagadas por las otras entidades relacionadas a la firma o a una firma de la red.
- La proporción de las tarifas de las otras entidades relacionadas con respecto a las tarifas pagadas por el cliente.

R410.27 Como excepción al párrafo R410.25, la firma puede decidir no comunicar la información establecida en el párrafo R410.25 a los encargados de la gobernanza de una entidad que esté (directa o indirectamente) totalmente participada por otra entidad de interés público, siempre que:

(a) la entidad esté consolidada en los estados financieros del grupo preparados por esa otra entidad de interés público; y

(b) la firma o una firma de la red exprese una opinión sobre esos estados financieros del grupo.

Dependencia de tarifas

R410.28 Cuando las tarifas totales de un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público representen, o sea probable que representen, más del 15% de las tarifas totales recibidas por la firma, esta deberá comunicar a los encargados de la gobernanza:

(a) este hecho y si es probable que esta situación se mantenga;

(b) las salvaguardas aplicadas para hacer frente a las amenazas creadas, incluyendo, en su caso, el uso de una revisión previa a la emisión (Ref: Párrafo R410.18); y

(c) cualquier propuesta para continuar como auditor según el párrafo R410.21.

.

Revelación pública de información relacionada con las tarifas

410.29 A1 Teniendo en cuenta el interés público en las auditorías de las entidades de interés público, es beneficioso para las partes interesadas tener visibilidad sobre las relaciones profesionales entre la firma y el cliente de auditoría que podrían considerarse razonablemente relevantes para la evaluación de la independencia de la firma. En un gran número de jurisdicciones, ya existen requerimientos en relación con la revelación de las tarifas por parte de un cliente de auditoría tanto por la auditoría como por los servicios distintos de la auditoría pagados y por pagar a la firma y a las firmas de la red. Esta información a revelar a menudo requiere desglosar en diferentes categorías las tarifas por servicios distintos a los de auditoría.

R410.30 Si las leyes y regulaciones no requieren que un cliente de auditoría revele las tarifas de auditoría, las tarifas por servicios distintos a los de auditoría pagados o pagar a la firma y a las firmas de la red e información sobre la dependencia de tarifas, la firma analizará con los encargados de la gobernanza de un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público:

(a) el beneficio para las partes interesadas del cliente de que éste revele información que no es requerida por las leyes y regulaciones de una manera que se considere apropiada, teniendo en cuenta el momento y accesibilidad de la información; y

(b) la información que podría mejorar la comprensión de los usuarios de las tarifas pagadas o por pagar y su impacto en la independencia de la firma.

410.30 A1 Entre los ejemplos de información relacionada con las tarifas que podrían mejorar la comprensión de los usuarios de las tarifas pagadas o por pagar y su impacto en la independencia de la firma se encuentran:

- Información comparativa de las tarifas por auditoría y por servicios distintos a los de auditoría del año anterior.
- La naturaleza de los servicios y sus tarifas asociadas reveladas conforme al párrafo R410.31(b).
- Las salvaguardas aplicadas cuando las tarifas totales del cliente representen, o sea probable que representen, más del 15% de las tarifas totales recibidas por la firma.

R410.31 Después del análisis con los encargados de la gobernanza establecido en el párrafo R410.30, en la medida en que el cliente de auditoría que sea una entidad de interés público no revele información pertinente, según lo dispuesto en el párrafo R410.32, la firma deberá revelar públicamente:

(a) las tarifas pagadas o por pagar a la firma y a las firmas de la red por la auditoría de los estados financieros sobre los que la firma expresa una opinión;

(b) las tarifas, distintas de las reveladas según se especifica en (a), cargadas al cliente por la prestación de servicios por parte de la firma o de una firma de la red durante el periodo cubierto por los estados financieros sobre los que la firma expresa una opinión. A estos efectos, dichas tarifas sólo incluirán las cobradas al cliente y a sus entidades relacionadas sobre las que el cliente tenga control directo o indirecto y que estén consolidadas en los estados financieros sobre los que la firma expresará una opinión;

(c) cualesquiera tarifas, distintas de las reveladas conforme a los párrafos (a) y (b), cargadas a cualquier otra entidad relacionada sobre la que el cliente de auditoría tenga control directo o indirecto de la prestación de servicios por la firma o una firma de la red, cuando esta sepa, o tenga razones para creer, que dichas tarifas son relevantes para la evaluación de la independencia de la firma; y

(d) en su caso, el hecho de que las tarifas totales recibidas por la firma del cliente de auditoría representen, o sea probable que representen, más del 15% de las tarifas totales recibidas por la firma durante dos años consecutivos, y el año en que esta situación se produjo por primera vez.

410.31 A1 La firma también puede revelar otra información relativa a las tarifas que mejore la comprensión de los usuarios de las tarifas pagadas o por pagar y de la independencia de la firma, tal como la de los ejemplos descritos en el párrafo 410.30 A1.

410.31 A2 Los factores que la firma podría considerar al tomar la determinación requerida por el párrafo R410.31(c) se establecen en el párrafo 410.26 A1.

410.31 A3 Al revelar la información relacionada con las tarifas en cumplimiento con el párrafo R410.31, la firma podría revelar la información de una manera que se considere apropiada teniendo en cuenta el momento y accesibilidad de la información para las partes interesadas, por ejemplo:

- En el sitio web de la firma.
- En el informe de transparencia de la firma.
- En un informe de calidad de la auditoría.
- A través de comunicaciones dirigidas a partes interesadas específicas, por ejemplo una carta a los accionistas.
- En el informe del auditor.

R410.32 Como excepción al párrafo R410.31, la firma puede decidir no revelar públicamente la información requerida en el párrafo R410.31 relacionada con:

(a) una entidad controladora que también elabora estados financieros del grupo, siempre que la firma o una firma de la red exprese una opinión sobre los estados financieros del grupo; o

(b) una entidad (directa o indirectamente) totalmente participada por otra entidad de interés público, siempre que:

(i) la entidad esté consolidada en los estados financieros del grupo preparados por esa otra entidad de interés público; y

(ii) la firma o una firma de la red exprese una opinión sobre esos estados financieros del grupo.

Consideraciones para clientes de revisiones

R410.33 Esta sección establece requerimientos para que una firma comunique la información relacionada con las tarifas de un cliente de auditoría que sea una entidad de interés público y revele públicamente la información relacionada con las tarifas en la medida en que el cliente no revele dicha información. Como excepción a esos requerimientos, la firma puede decidir no comunicar o no perseguir la revelación de dicha información cuando un cliente de revisión no sea también un cliente de auditoría.

TARIFAS – MODIFICACIONES CONSECUENTES Y DE CONFORMIDAD

PARTE 1 – CUMPLIMIENTO DEL CÓDIGO, PRINCIPIOS FUNDAMENTALES Y MARCO CONCEPTUAL

SECCIÓN 120

EL MARCO CONCEPTUAL

…

Consideraciones para auditorías, revisiones y otros encargos de aseguramiento

Independencia

…

[El párrafo 120.15 A3 a continuación se añadirá tras el actual párrafo 120.15 A2]

120.5 A3 Las condiciones, políticas y procedimientos descritos en los párrafos 120.6 A1 y 120.8 A2 que podrían ayudar a identificar y evaluar amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales también podrían ser también factores relevantes para identificar y evaluar amenazas a la independencia. En el contexto de auditorías, revisiones y otros encargos de aseguramiento, la existencia de un sistema de gestión de la calidad diseñado e implementado por una firma de acuerdo con las normas de gestión de la calidad emitidas por el IAASB es un ejemplo de tales condiciones, políticas y procedimientos.

PARTE 2- CONTADORES PROFESIONALES EN LAS EMPRESAS

SECCIÓN 270

PRESIONES PARA INFRINGIR LOS PRINCIPIOS FUNDAMENTALES

…

Requerimientos y material de aplicación

General

[El actual párrafo 270.3 A2 se sustituye por el párrafo 270.3 A2 a continuación.]

270.3 A2 Entre los ejemplos de presiones que podrían dar lugar a amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales se encuentran:

- Presiones relacionadas con conflictos de intereses:
    - Presiones de un miembro de la familia que se presenta como proveedor a la organización empleadora de los contadores profesionales para que seleccione al miembro de la familia frente a otro posible proveedor.

  Véase también la Sección 210, *Conflictos de intereses*

- Presiones para influir en la preparación o presentación de la información:
    - Presiones para informar de resultados financieros engañosos para satisfacer las expectativas de los inversores, analistas o prestamistas.
    - Presiones de los cargos electos sobre los contadores del sector público para que tergiversen los programas o proyectos ante los votantes.
    - Presiones de los colegas para que se falseen los ingresos, los gastos o las tasas de rendimiento para sesgar la toma de decisiones sobre los proyectos de capital y las adquisiciones.
    - Presiones de los superiores para que aprueben o tramiten gastos que no son legítimos de la empresa.
    - Presiones para suprimir informes de auditoría interna que contengan conclusiones adversas.

  Véase también la Sección 220, *Preparación y presentación de la información.*

- Presiones para actuar sin la suficiente experiencia o el debido cuidado:
    - Presiones de los superiores para reducir indebidamente la extensión del trabajo realizado.
    - Presiones de los superiores para realizar una tarea sin las suficientes habilidades o formación o en plazos poco realistas.

  Véase también la Sección 230, *Actuación con la suficiente experiencia.*

- Presiones relacionadas con los intereses financieros:
    - Presiones de los superiores, de los colegas o de otras personas, por ejemplo, de aquellos que podrían beneficiarse de la participación en acuerdos de compensación o incentivos para manipular los indicadores de rendimiento.

Véase también la Sección 240, *Intereses financieros, compensaciones e incentivos vinculados a la información financiera y a la toma de decisiones.*

- Presiones relacionadas con los incentivos:
    - Presiones ejercidas por otras personas, ya sean internas o externas a la organización empleadora, para ofrecer incentivos que influyan de forma inapropiada en el juicio o en el proceso de toma de decisiones de una persona u organización.
    - Presiones de los colegas para aceptar un soborno u otro incentivo, por ejemplo para aceptar regalos o invitaciones inapropiadas de posibles proveedores en un proceso de licitación.

Véase también la Sección 250, *Incentivos, incluidos los regalos y la atención social.*

- Presiones relacionadas con el incumplimiento de las leyes y regulaciones:
    - Presiones para estructurar una transacción para evadir impuestos.

Véase también la sección 260, *Responder al incumplimiento de las leyes y regulaciones.*

- Presiones relacionadas con el nivel de las tarifas:
    - Presiones ejercidas por un contador profesional sobre otro contador profesional para que preste servicios profesionales a un nivel de tarifas que no permita disponer de recursos suficientes y adecuados (incluidos los recursos humanos, tecnológicos e intelectuales) para realizar los servicios de acuerdo con las normas técnicas y profesionales.

Véase también la Sección 330, *Tarifas y otros tipos de remuneración*

PARTE 3- CONTADORES PROFESIONALES EN LA PRÁCTICA PÚBLICA

SECCIÓN 320

NOMBRAMIENTO PROFESIONAL

...

Requerimientos y material de aplicación

Aceptación del cliente y del encargo

General

[El actual párrafo 320.3 A4 se sustituye por el párrafo 320.3 A4 a continuación.]

320.3 A4 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- Una comprensión adecuada de:
  - la naturaleza del negocio del cliente;
  - la complejidad de sus operaciones;
  - los requerimientos del encargo; y
  - el propósito, la naturaleza y el alcance del trabajo a realizar.
- Un conocimiento de sectores industriales o temas relevantes.
- Una experiencia con los requerimientos regulatorios o de información pertinentes.
- La existencia de políticas y procedimientos de control de calidad diseñados para proporcionar un aseguramiento razonable de que los encargos se aceptan solo cuando pueden realizarse de forma competente.
- El nivel de las tarifas y la medida en que tienen en consideración los recursos necesarios, teniendo en cuenta las prioridades comerciales y de mercado de contador profesional.

SECCIÓN 330

TARIFAS Y OTROS TIPOS DE REMUNERACIÓN

…

Material de aplicación

Nivel de tarifas

[El actual párrafo 330.3 A1 se sustituye por el párrafo 330.3 A1 a continuación.]

330.3 A1 El nivel de las tarifas podría afectar a la capacidad de un contador profesional para prestar servicios profesionales de acuerdo con las normas técnicas y profesionales.

[El actual párrafo 330.3 A3 se sustituye por el párrafo 330.3 A3 a continuación.]

330.3 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- Si el cliente conoce los términos del encargo y, en particular, la base sobre la que se determinan las tarifas y qué servicios profesionales se cubren.
- Si el nivel de las tarifas es fijado por un tercero independiente, como un organismo regulador.

PARTE 4A – INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN SECCIÓN 400

APLICACIÓN DEL MARCO CONCEPTUAL A LA INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

Introducción

General

[El actual párrafo 400.2 se sustituye por el párrafo 400.2 a continuación.]

400.2 Esta parte se aplica tanto a los encargos de auditoría como a los de revisión, salvo que se indique lo contrario. Los términos “auditoría”, “equipo de auditoría”, “encargo de auditoría”, “cliente de auditoría" e “informe de auditoría” se aplican igualmente a la revisión, equipo de revisión, encargo de revisión, cliente de revisión e informe del encargo de revisión

PARTE 4B – INDEPENDENCIA PARA LOS ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LOS ENCARGOS DE AUDITORÍA Y REVISIÓN

[La actual Sección 905 se sustituye por la Sección 905 a continuación.]

SECCIÓN 905

TARIFAS

Introducción

905.1 Las firmas están obligadas a cumplir con los principios fundamentales, ser independientes y aplicar el Marco Conceptual establecido en la Sección 120 para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia.

905.2 Las tarifas u otros tipos de remuneraciones podrían crear una amenaza de interés propio o intimidación. Esta sección establece requerimientos específicos y material de aplicación relevante para aplicar el Marco Conceptual para identificar, evaluar y abordar las amenazas a la independencia que surgen de tarifas cargadas a los clientes de aseguramiento.

Requerimientos y material de aplicación

Tarifas pagadas por un cliente de aseguramiento

905.3 A1 Cuando las tarifas se negocian con un cliente de aseguramiento y son pagadas por éste se crea una amenaza de auto-revisión y se podría crear una amenaza de intimidación a la independencia.

905.3 A2 La aplicación del Marco Conceptual requiere que antes de que una firma acepte un encargo de aseguramiento para un cliente de aseguramiento, determine si las amenazas a la independencia creadas por las tarifas propuestas al cliente se encuentran en un nivel aceptable. La aplicación del Marco Conceptual también requiere que la firma evalúe nuevamente dichas amenazas cuando los hechos y circunstancias cambien durante el periodo del encargo de auditoría.

905.3 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenazas creadas cuando las tarifas por una auditoría son pagadas por el cliente de aseguramiento incluyen:

- El nivel de las tarifas por el encargo de aseguramiento y la medida en que tienen en consideración los recursos necesarios, teniendo en cuenta las prioridades comerciales y de mercado de la firma.
- El grado de cualquier dependencia entre el nivel de la tarifa y el resultado del servicio.
- El nivel de la tarifa en el contexto del servicio que debe prestar la firma o una firma de la red.
- La significatividad del cliente para la firma o socio.
- La naturaleza del cliente.

- La naturaleza del encargo de aseguramiento.
- La participación de los encargados de la gobernanza en el acuerdo de las tarifas.

- Si el nivel de las tarifas es fijado por un tercero independiente, como un organismo regulador.

905.3 A4 Las condiciones, políticas y procedimientos descritos en el párrafo 120.15 A3 (en particular, la existencia de un sistema de gestión de la calidad diseñado e implementado por una firma de acuerdo con las normas de gestión de la calidad emitidas por el IAASB) también podrían influir en la evaluación de si las amenazas a la independencia se encuentran en un nivel aceptable.

905.3 A5 Los siguientes requerimientos y material de aplicación identifican circunstancias que podrían necesitar ser evaluadas más a fondo al determinar si las amenazas se encuentran en un nivel aceptable. Para estas circunstancias, el material de aplicación incluye ejemplos de factores adicionales que podrían ser relevantes para evaluar las amenazas.

Nivel de tarifas por acuerdos de aseguramiento

905.4 A1 La determinación de las tarifas que se cargarán a un cliente de aseguramiento, ya sea por servicios de aseguramiento o de otro tipo, es una decisión empresarial de la firma que tiene en cuenta los hechos y circunstancias relevantes para ese encargo específico, incluyendo los requerimientos de las normas técnicas y profesionales.

905.4 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de amenazas de interés propio e intimidación creadas por el nivel de las tarifas por un encargo de aseguramiento pagadas por el cliente de aseguramiento incluyen:

- La justificación comercial de la firma para la tarifa por el acuerdo de aseguramiento.

- Si el cliente ha ejercido o está ejerciendo una presión indebida para reducir la tarifa por el acuerdo de aseguramiento.

905.4 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a tales amenazas se encuentran:

- Hacer que un revisor apropiado que no participe en el encargo de aseguramiento evalúe la razonabilidad de la tarifa propuesta, teniendo en consideración el alcance y la complejidad del encargo.

- Hacer que un revisor apropiado que no haya participado en el encargo de aseguramiento revise el trabajo realizado.

Tarifas contingentes

905.5 A1 Las tarifas contingentes son tarifas calculadas en una base predeterminada relacionada con el resultado de una transacción o el resultado de los servicios realizados. Una tarifa contingente cargada a través de un intermediario es un ejemplo de una tarifa contingente indirecta. En esta sección, una tarifa no se considera contingente si se establece por un tribunal u otra autoridad pública.

R905.6 Una firma no debe cargar directa o indirectamente una tarifa contingente por un encargo de auditoría.

R905.7 Una firma no debe cargar directa o indirectamente una tarifa contingente por un servicio distinto al aseguramiento prestado a un cliente de aseguramiento si el resultado del servicio distinto del aseguramiento, y por tanto el importe de la tarifa, depende de un juicio futuro o presente relacionado un tema que es material o que tiene importancia para la información sobre la materia del acuerdo de aseguramiento.

905.7 A1 Los párrafos R905.6 y R905.7 impiden que una firma participe en determinados acuerdos de tarifas contingentes con un cliente de aseguramiento. Incluso aunque no se impide un acuerdo de tarifa contingente al prestar un servicio distinto del aseguramiento a un cliente de aseguramiento, podría afectar al nivel de la amenaza de interés propio.

905.7 A2 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza incluyen:

- El rango de los posibles importes de las tarifas.
- Si una autoridad apropiada determina el resultado del que depende la tarifa contingente.
- La revelación a los usuarios previstos del trabajo realizado por la firma y la base de la remuneración.
- La naturaleza del servicio.
- El efecto del evento o transacción en la información sobre la materia.

905.7 A3 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza de interés propio se encuentran:

- Hacer que un revisor apropiado que no haya estado involucrado en la realización del servicio de no aseguramiento revise el trabajo de aseguramiento pertinente.
- Obtener un acuerdo previo por escrito con el cliente sobre la base de la remuneración.

Tarifas totales–Tarifas vencidas

905.8 A1 El nivel de la amenaza de interés propio podría verse afectado si las tarifas por pagar por un cliente de aseguramiento por el acuerdo de aseguramiento u otros servicios han vencido durante el periodo del encargo de aseguramiento.

905.8 A2 Generalmente se espera que la firma obtenga el pago de dichas tarifas antes de que se emita el informe de aseguramiento.

905.8 A3 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de dicha amenaza de interés propio incluyen:

- La significatividad de las tarifas vencidas para la firma.

- El periodo de tiempo que las tarifas han estado vencidas.
- La evaluación de la firma de la capacidad y voluntad del cliente u otra parte relevante para pagar las tarifas vencidas.

905.8 A4 Entre los ejemplos de acciones que podrían servir de salvaguarda para hacer frente a dicha amenaza se encuentran:

- Obtener el pago parcial de las tarifas vencidas.
- Hacer que un revisor apropiado que no haya participado en el encargo de aseguramiento revise el trabajo realizado.

R905.9 Cuando una parte significativa de las tarifas debidas por un cliente de aseguramiento permanezca impagada durante mucho tiempo, la firma determinará:

(a) si las tarifas vencidas podrían ser equivalentes a un préstamo al cliente, en cuyo caso serán de aplicación los requerimientos y el material de aplicación establecidos en la Sección 911; y

(b) si es apropiado que la firma sea designada de nuevo o que continúe con el encargo de aseguramiento.

Tarifas totales–Dependencia de tarifas

905.10 A1 Cuando las tarifas totales generadas por un cliente de aseguramiento representan una gran proporción de las tarifas totales de la firma que expresa la conclusión en dicho acuerdo de aseguramiento, la dependencia y la preocupación por la posible pérdida de tarifas de ese cliente influyen en el nivel de la amenaza de interés propio y crean una amenaza de intimidación.

905.10 A2 Se crea una amenaza de interés propio e intimidación en las circunstancias descritas en el párrafo 905.10 A1, incluso si el cliente de aseguramiento no es responsable de negociar o pagar las tarifas del encargo de aseguramiento.

905.10 A3 Al calcular las tarifas totales de la firma, ésta podría utilizar información financiera disponible del ejercicio anterior y estimar la proporción basada en dicha información, si procede.

905.10 A4 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de tales amenazas de interés propio y de intimidación incluyen:

- La estructura operativa de la firma.
- Dónde se espera que la firma diversifique de forma que se reduzca cualquier dependencia del cliente de aseguramiento.

905.10 A5 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a tales amenazas se encuentran:

- Reducir la envergadura de los servicios distintos a los acuerdos de aseguramiento prestados al cliente.

- Aumentar la base de clientes de la firma para reducir la dependencia del cliente de aseguramiento.

905.10 A6 Se crea una amenaza de interés propio o de intimidación cuando las tarifas generadas para una firma por un cliente de aseguramiento representan una gran proporción de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de los clientes de un de un socio individual.

905.10 A7 Los factores que son relevantes para evaluar el nivel de estas amenazas incluyen:

- La significatividad cualitativa y cuantitativa del cliente de aseguramiento para el socio.

- La medida en que la compensación del socio depende de las tarifas generadas por el cliente.

905.10 A8 Entre los ejemplos de acciones que podrían constituir salvaguardas para hacer frente a tal amenaza de interés propio o de intimidación se encuentran:

- Hacer que un revisor apropiado que no fuera miembro del equipo de aseguramiento revise el trabajo.

- Asegurar que la compensación del socio no está significativamente influenciada por las tarifas generadas por el cliente de aseguramiento.

- Aumentar la base de clientes del socio para reducir la dependencia del cliente.

TARIFAS – FECHA DE VIGENCIA

- Para la Sección 410 revisada y las modificaciones consecuentes en la Parte 4A: vigentes para las auditorias de estados financieros para periodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2022.

- Para la Sección 905 revisada: en relación con los encargos de aseguramiento con respecto a las materias subyacentes que abarquen periodos de tiempo, vigentes para periodos que comiencen a partir del 15 de diciembre de 2022; en caso contrario, vigentes a partir del 15 de diciembre de 2022.

- Para modificaciones consecuentes y de conformidad en otras secciones del Código: vigentes a partir del 15 de diciembre de 2022.

Se permitirá su aplicación anticipada.