

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN POR PRIMERA VEZ

Norma Internacional de
Auditoría para Auditorías de
Estados Financieros de
Entidades Menos Complejas
(NIA para EMC)



IAASB

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD



MARCH 2025

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA PARA AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS DE ENTIDADES MENOS COMPLEJAS

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN POR PRIMERA VEZ

CONTENIDO

	PÁGINA
I. INTRODUCCIÓN	4
II. FECHA DE ENTRADA EN VIGOR.....	5
III. CONCEPTOS GLOBALES GENERALES EN LA NIA PARA EMC.....	5
1. Norma independiente separada	5
2. Seguridad razonable	5
3. Diseño global general de la NIA para EMC.....	6
IV. ESTRUCTURA Y FORMATO DE LA NIA PARA EMC	7
1. Formato de la NIA para EMC	7
2. Estructura de la NIA para EMC	8
V. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS CON LAS NIA	10
1. Principales similitudes generales entre la NIA para EMC y las NIA	10
2. Principales diferencias generales entre la NIA para EMC y las NIA.....	11
VI. MANTENIMIENTO	11
VII. TRANSICIÓN.....	12
1. ¿Cuándo hacer la transición de la NIA para EMC a las NIA?	12
2. Transición a las NIA a mitad del encargo.....	13
3. Informe de auditoría	14
VIII. PERSPECTIVAS SOBRE LA NIA PARA EMC	15
1. General	15
2. Prefacio de la NIA para EMC.....	15
3. Parte A, Autoridad	16
4. Parte 1, Conceptos fundamentales, principios generales y requerimientos generales	17
5. Parte 2, Evidencia de auditoría y documentación	17
6. Parte 3, Gestión de la calidad del encargo	19
7. Parte 4, Aceptación o continuidad de un encargo de auditoría y encargos de auditoría iniciales	20
8. Parte 5, Planeación	20
9. Parte 6, Identificación y evaluación del riesgo	23
10. Parte 7, Respuestas a los riesgos evaluados de incorrección material.....	32
11. Parte 8, Conclusión	35
12. Parte 9, Formación de opinión y presentación de informes.....	38
13. Parte 10, Auditorías de estados financieros del grupo.....	39

IX. MATERIAL DE ADOPCIÓN E IMPLEMENTACIÓN DSISPONIBLE	40
ANEXO 1 – Comparación con las NIA	41
ANEXO 2 – Requerimientos de documentación	52

Esta publicación ha sido preparada por el personal del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB). El objetivo de esta Guía de Implementación por Primera Vez es ayudar a conocer y aplicar la Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para EMC). No constituye un pronunciamiento autorizado del IAASB, ni modifica o invalida la NIA para EMC, cuyo texto es el único autorizado. Además, esta publicación no pretende ser exhaustiva y los ejemplos se proporcionan únicamente con fines ilustrativos. La lectura de esta publicación no sustituye la lectura de la NIA para EMC.

I. INTRODUCCIÓN

En diciembre de 2023, el IAASB publicó su Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (la NIA para EMC). La NIA para EMC es una nueva norma del IAASB para auditorías financieras de Entidades Menos Complejas (EMC). Es una norma independiente, proporcional y adaptada a las necesidades de una auditoría de una EMC.



Este icono se utiliza a lo largo de esta guía para resaltar las referencias a los apartados específicos en la NIA para EMC.

La NIA para EMC fue desarrollada para brindar una solución global a la creciente preocupación sobre la extensión, complejidad y comprensibilidad de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y su aplicación a las auditorías de EMC.

La NIA para EMC contiene requerimientos que permiten al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sirva de base para expresar una opinión de seguridad razonable. Las auditorías realizadas de conformidad con la NIA para EMC refuerzan la confianza de los usuarios de los estados financieros de las EMC al momento de tomar decisiones. La NIA para EMC también promueve la aplicación consistente de las normas de auditoría a las auditorías de EMC y reducirá el riesgo de divergencia jurisdiccional impulsando la consistencia y la comparabilidad a nivel mundial.

La adopción de la NIA para EMC ayuda a los auditores a realizar auditorías efectivas y de alta calidad para las EMC. Consulte la [Guía de adopción](#) para obtener orientación sobre cómo adoptar la NIA para EMC.

¿De qué trata la NIA para EMC?

La NIA para EMC ha sido diseñada para lograr una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, para auditorías de estados financieros de EMC.

La NIA para EMC está redactada en el contexto de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una EMC. Si la entidad es una EMC, según lo establecido en la Parte A de la NIA para EMC, la norma también puede adaptarse según sea necesario en las circunstancias del encargo para:

- Una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de propósito especial; o
- Una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero.

La NIA para EMC aplica a los estados financieros preparados de conformidad con marcos de presentación razonable y marcos de cumplimiento.

II. FECHA DE ENTRADA EN VIGOR¹



1.1.1



La NIA para EMC entra en vigor para las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2025. Se permite y alienta la adopción anticipada.

III. CONCEPTOS GLOBALES GENERALES EN LA NIA PARA EMC



P.3

1. Norma independiente separada

La NIA para EMC se ha desarrollado como una norma separada e independiente, diseñada para ser proporcional a la naturaleza y las circunstancias típicas de una EMC. Es una norma “autónoma” que aborda los conceptos fundamentales y los principios generales que sustentan una auditoría de estados financieros, así como todas las etapas de un encargo de auditoría, desde la aceptación del encargo hasta el informe de auditoría.

La naturaleza independiente de la NIA para EMC significa que no requiere que se aplique ninguna otra norma del IAASB al encargo con la NIA para EMC. Específicamente, la norma es independiente de las NIA y no existe ninguna referencia directa a los requerimientos o guías de aplicación de las NIA en su aplicación. Esto significa que si existe una circunstancia que no ha sido contemplada en el diseño de la NIA para EMC, tal como se aborda en la Autoridad de la norma (Parte A), los requerimientos de la NIA pertinentes no se pueden utilizar para abordar la circunstancia (es decir, para “complementar”).

Por ejemplo, considerar la circunstancia en la que una entidad tiene estimaciones contables calculadas utilizando modelos complejos hechos a medida que no están contemplados en la norma, pero que por lo demás es una EMC. En este caso, un auditor no puede usar la NIA para EMC junto con los requerimientos de la NIA 540 (Revisada)² para complementar lo que puede no ser abordado en la NIA para EMC al planear y realizar la auditoría. En consecuencia, un auditor necesitaría aplicar las NIA u otras normas de auditoría apropiadas porque la NIA para EMC, en su diseño, no aborda cuestiones o circunstancias complejas.

2. Seguridad razonable



P.1

El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios previstos en los estados financieros de una entidad. El auditor alcanza esto al expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. Al igual que con las NIA, al aplicar la NIA para EMC, el auditor planifica y realiza la auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo en las circunstancias del encargo como base para la opinión del auditor. La NIA para EMC contiene requerimientos para que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Seguridad razonable, en el contexto de una auditoría de estados financieros, es un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

¹ La NIA para EMC solo puede ser utilizada por un auditor cuando la norma se adopta en su jurisdicción.

² NIA 540 (Revisada), *Auditoría de estimaciones contables y de la información a revelar relacionada*.

3. Diseño global general de la NIA para EMC

A continuación, se exponen los principios generales de diseño de la NIA para EMC.

Enfoque basado en riesgos y basado en principios

Al igual que las NIA, la NIA para EMC utiliza un enfoque basado en el riesgo para una auditoría, con requerimientos basados en principios. Esto permite que la norma se utilice en una amplia variedad de EMC con una extensa gama de circunstancias y en distintos sectores o industrias, teniendo en cuenta la aplicabilidad de la norma, tal como se aborda en la Parte A de la NIA para EMC.

Proporcionalidad

Los requerimientos y el Material Explicativo Esencial (MEE) de la NIA para EMC están diseñados para ser proporcionales a la naturaleza y circunstancias típicas de una auditoría de una EMC. Los requerimientos y el MEE que abordan cuestiones o circunstancias complejas están excluidos de la NIA para EMC.

No se prevé que la NIA para EMC necesariamente reducirá los procedimientos básicos que el auditor debe realizar para respaldar la calidad general de la auditoría. Ha habido un fuerte mensaje de las partes interesadas del IAASB, acerca de que la norma debe basarse en las NIA y mantener la solidez de una auditoría realizada utilizando las NIA. En consecuencia, la NIA para EMC presenta los requerimientos para una auditoría de una EMC basada en los requerimientos básicos de las NIA, pero redactada y presentada de una manera más comprensible y directa, incluyendo que los requerimientos sigan el flujo de un encargo de auditoría.

Estructura intuitiva

La estructura de la NIA para EMC sigue el flujo natural de la auditoría, desde la aceptación o continuidad del cliente hasta la presentación de informes. La Sección IV describe la estructura de la norma con más detalle.

Uso de los conceptos básicos de las NIA

Los conceptos básicos utilizados en la NIA para EMC son los mismos que los utilizados en una auditoría de conformidad con las NIA. Por ejemplo, una auditoría realizada conforme a la NIA para EMC aplica un enfoque basado en el riesgo y está respaldada por el ejercicio del juicio profesional y el escepticismo profesional por parte del auditor.

Centrado en los resultados esperados

La NIA para EMC se centra en cuál es el resultado del requerimiento que el auditor necesita lograr. Los requerimientos describen lo que el auditor debe hacer sin añadir granularidad innecesaria. Se espera que esos requerimientos proporcionen un resultado similar al de las NIA cuando se aplican a una auditoría de una EMC.

Claro, comprensible y conciso

Los requerimientos en la NIA para EMC han sido redactados para que sean claros, comprensibles y concisos, evitando palabras innecesarias, repetición o lenguaje ambiguo. Al desarrollar la NIA para EMC, el IAASB también se apegó a los [Principios y Lineamientos de Redacción de Complejidad, Comprensibilidad, Escalabilidad y Proporcionalidad](#).

Principios de redacción de la NIA para EMC

El IAASB tiene como objetivo establecer normas internacionales de alta calidad que sean comprensibles, claras y capaces de una aplicación consistente, sirviendo así a mejorar la calidad y uniformidad de la práctica en todo el mundo. Esto incluye presentar las acciones requeridas de manera clara, comprensible y expresada de la manera más simple y concisa que sea práctico. En la NIA para EMC no se ha incluido material de naturaleza educativa o de fondo. Además, el IAASB se ha centrado en:

- Numeración más sencilla.
- Evitar listas largas o con múltiples capas de viñetas, lo que incluye limitar el número de “subviñetas” cuando sea adecuado.
- Un pensamiento por apartado.
- Combinar los requerimientos de las NIA, en su caso, y evitar la repetición.
- Articular los requerimientos de una manera más clara y sencilla cuando sea posible.

Además, el IAASB espera que la adaptación de la norma a la naturaleza y circunstancias típicas de una EMC y a la auditoría de sus estados financieros resulte más eficaz y eficiente. Por ejemplo, los auditores de EMC no necesitarán dedicar tiempo a identificar qué es aplicable y qué no (por ejemplo, como lo tendrían que hacer si estuvieran usando las NIA), ya que debería estar más claro cuáles son los requerimientos básicos cuando la naturaleza y las circunstancias de la entidad y la auditoría son menos complejas. Por lo tanto, el auditor podría invertir más tiempo en la ejecución de procedimientos adecuados que se dirijan de manera más eficaz a los riesgos de incorrección material, cuando se utilicen de manera apropiada para una auditoría de una EMC.

IV. ESTRUCTURA Y FORMATO DE LA NIA PARA EMC

1. Formato de la NIA para EMC

La NIA para EMC incluye objetivos, definiciones, requerimientos y MEE.

Objetivos

Debido a que la norma se basa en principios, cada Parte de la NIA para EMC contiene objetivos que deben lograrse mediante la realización de procedimientos para cumplir con los requerimientos de esa Parte. Los objetivos enfocan al auditor en:

- Conocer lo que se necesita lograr; y
- Decidir si es necesario hacer más en las circunstancias particulares de la auditoría.

Los objetivos de todas las Partes combinadas logran los objetivos generales del auditor (véase la NIA para EMC, apartado 1.3.1)

Definiciones

Las definiciones describen los significados atribuidos a ciertos términos para la finalidad de esta norma y se pueden encontrar en el Glosario de Términos en el Anexo 1.

Las definiciones facilitan la aplicación e interpretación consistente de los requerimientos y no tienen como finalidad invalidar definiciones que se puedan haber establecido con otros propósitos, ya sea en las disposiciones legales o reglamentarias.

Requerimientos

De manera similar a las NIA, la NIA para EMC establece requerimientos que, tomados en conjunto, cumplirían el objetivo general del auditor (es decir, expresar una opinión basada en la evidencia de auditoría obtenida). El cumplimiento de estos requerimientos está destinado a respaldar la forma en que el auditor obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada como base para la opinión de seguridad razonable del auditor. Los requerimientos se expresan utilizando "deberá".

Se requiere que el auditor cumpla con todos los requerimientos relevantes en la NIA para EMC a menos que se considere necesario retirarse (y solo en circunstancias excepcionales) para lograr una seguridad razonable (véase la NIA para EMC, apartados 1.4.1 y 1.4.2).

MEE

El MEE cumple una finalidad similar a la de la aplicación y otros materiales explicativos contenidos en las NIA, pero es mucho más limitado que lo que se presenta en ellos. El MEE está dirigido a un nivel superior (es decir, un nivel conceptual y contextual), teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias típicas de las auditorías para las que se ha diseñado la norma.

Para distinguir el MEE de los requerimientos dentro de la NIA para EMC, el MEE se ha presentado en letra cursiva (y resaltado en azul claro). Hay dos tipos de MEE incluidos: MEE introductorio general que explica el contexto de la sección que sigue y MEE específico para el requerimiento directamente encima de este. Sin embargo, no hay diferencia en el estado de cada tipo.

El MEE en sí mismo no impone un requerimiento ni amplía ningún requerimiento. Por el contrario, se utiliza cuando la explicación u orientación que proporciona se considera tan importante que incluirlo en la norma y colocarlo junto con los requerimientos, se considera necesario e informativo para un conocimiento adecuado de los requerimientos. A continuación, se establecen los principios generales utilizados para la inclusión del MEE en la NIA para EMC:

- Los párrafos del MEE no crean obligaciones adicionales para el auditor y no incluyen un "deberá".
- No se explican todos los conceptos o requerimientos. El MEE solo se proporciona cuando se considera que aporta un apoyo crucial para la aplicación adecuada del concepto o de los requerimientos.
- El MEE no pretende proporcionar ejemplos detallados sobre "cómo" aplicar un requerimiento, sino que contiene descripciones de cuestiones relevantes para comprender y aplicar los conceptos o requerimientos dentro de la NIA para EMC. Por ejemplo, puede explicar con más precisión qué significa el requerimiento o qué se pretende que cubra.
- Si se considera necesario, el MEE puede explicar "por qué" se requiere realizar un procedimiento. También se puede utilizar para explicar la naturaleza iterativa de la norma cuando sea necesario.
- El MEE, cuando corresponda, puede ilustrar cómo se podría aplicar un requerimiento para diferentes circunstancias. Esto ilustra la escalabilidad de la norma al espectro de entidades que probablemente caerían dentro de su competencia.
- El MEE no incluye información de antecedentes sobre las cuestiones tratadas en la NIA para EMC.

2. Estructura de la NIA para EMC

El contenido (es decir, los objetivos, requerimientos y el MEE relacionado) de la NIA para EMC se ha agrupado en diez "Partes" que siguen el flujo de un de auditoría (en lugar de por materia o tema como las NIA). Las Partes están precedidas por un Prefacio a la norma y su Autoridad.



Prefacio de la NIA para EMC	Explica las responsabilidades del auditor y de la administración, y el diseño y formato de la norma.
Parte A, Autoridad de la NIA para EMC	Describe las entidades para las cuales se puede usar la norma. Consulte también la Guía complementaria de la Autoridad .
Parte 1 a Parte 3	Establecen los conceptos amplios y las cuestiones generales relevantes para una auditoría realizada utilizando la NIA para EMC, incluidos los objetivos generales de la auditoría.
Parte 4 a Parte 8	Establecen los requerimientos básicos para una auditoría de una EMC siguiendo el flujo típico de un encargo de auditoría.
Parte 9	Establece los requerimientos para formar una opinión, el contenido del informe de auditoría, otra información e información comparativa. Consulte también la Guía complementaria del Informe de auditoría .
Parte 10	Establece consideraciones especiales que se aplican a una auditoría de grupo (es decir, requerimientos adicionales que los auditores deben cumplir cuando la EMC es una auditoría de estados financieros de grupo).
Anexos	Anexos 1 a 7 contienen el glosario de términos y establecen ciertas consideraciones y cuestiones específicas para una auditoría de una EMC, así como documentos ilustrativos.

Se ha utilizado la misma estructura dentro de cada Parte (Partes 1 a 10), para ayudar a la consistencia de la aplicación:

- Un recuadro introductorio que presenta un resumen del contenido y el alcance de esa parte. El material en los recuadros introductorios no tiene la intención de crear ninguna obligación para el auditor. El IAASB consideró el equilibrio de la información a incluir en estos recuadros introductorios y tiene la opinión de que serían útiles para conocer rápidamente lo que se incluye en cada Parte.
- Objetivo(s).

- Los requerimientos y el MEE incluyen:
 - Requerimientos de comunicación específicos: si existen requerimientos específicos de comunicación relacionados con las cuestiones incluidas en esa Parte, se han agrupado para que quede claro cuáles son todas las comunicaciones específicas a la administración o a los responsables del gobierno de la entidad que deben hacerse.
 - Requerimientos de documentación específicos: todos los requerimientos de documentación relacionados con cuestiones específicas dentro de esa Parte también se agrupan para que las cuestiones específicas que necesitan ser documentadas estén claras. En el Anexo 2 se incluye un extracto de todos los requerimientos de documentación de la NIA para EMC.

Además, considerando que un socio del encargo puede ser el único miembro del equipo del encargo en una auditoría de una EMC, la NIA para EMC incluye y distingue requerimientos (y MEE) que solo son aplicables para encargos con más de un miembro del equipo.

V. SIMILITUDES Y DIFERENCIAS CON LAS NIA

1. Principales similitudes generales entre la NIA para EMC y las NIA

Nivel de aseguramiento

El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros de una entidad. Al igual que en una auditoría realizada de conformidad con las NIA, la NIA para EMC contiene requerimientos para que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada como base para expresar una opinión de seguridad razonable. Esta opinión se presenta en forma de opinión de auditoría comunicada en el informe de auditoría.

Enfoque basado en el riesgo

Tanto la NIA para EMC como las NIA están diseñadas para realizar un encargo de auditoría utilizando un enfoque basado en el riesgo y utilizan, entre otros, los siguientes conceptos que sustentan ese enfoque:

- Objetivos para las diferentes etapas del encargo de auditoría que en conjunto logran los objetivos generales del auditor.
- Los mismos requerimientos y conceptos básicos como base para establecer el esfuerzo de trabajo del auditor al realizar una auditoría de una EMC.
- Juicio profesional y escepticismo profesional en la planeación y ejecución del encargo de auditoría.
- Evidencia de auditoría suficiente y adecuada como fundamento para la opinión de auditoría.
- Materialidad para centrar los esfuerzos del auditor al planear y ejecutar el encargo de auditoría, y evaluar si los estados financieros están libres de incorrecciones materiales.
- El modelo de riesgo de auditoría para identificar, evaluar y responder a los riesgos de incorrección material (es decir, los conceptos de riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección).

Requerimientos de ética aplicables y de gestión de la calidad

La NIA para EMC y las NIA requieren:

- Que el auditor cumpla con los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, para los encargos de auditoría de estados financieros (estos normalmente comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Contadores Profesionales* del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores, *incluidas las Normas Internacionales*

de Independencia) (Código IESBA) relativo a una auditoría de estados financieros, junto con requerimientos nacionales que sean más restrictivos; y

- El socio del encargo debe ser miembro de una firma que aplica las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad (NIGC) u otros requerimientos nacionales que son al menos igual de exigentes que las NIGC.

Juicio profesional y escepticismo profesional

Los conceptos subyacentes de juicio y escepticismo profesionales se aplican de la misma manera en una auditoría bajo las NIA y la NIA para EMC. El juicio profesional y el escepticismo profesional se aplican de forma generalizada a todo el encargo de auditoría y se reflejan en diversos requerimientos de las NIA y de la NIA para EMC. Por ejemplo, se han incorporado en la NIA para EMC requerimientos de las NIA encaminados a mejorar el ejercicio del escepticismo profesional por parte del auditor en torno a la evidencia de auditoría corroborativa o contradictoria.

2. Principales diferencias generales entre la NIA para EMC y las NIA

Autoridad

- Las NIA para EMC solo pueden utilizarse cuando se cumplen todos los criterios establecidos en la Autoridad de la norma.
- Las NIA pueden utilizarse para encargos de auditoría de cualquier tipo, complejidad o tamaño de entidad.

Estructura

- La NIA para EMC es una norma única que consta de 10 partes.
- Las NIA constan de treinta y siete normas.

Requerimientos

- La NIA para EMC no contienen requerimientos relativos a clases de entidades prohibidas ni abordan cuestiones o circunstancias complejas.
- Las NIA contienen requerimientos que abarcan una amplia variedad de entidades con diferentes circunstancias y tamaños. Los requerimientos de las NIA son aplicables en prácticamente todas las circunstancias de las auditorías de estados financieros.

Orientación

- La NIA para EMC proporciona orientación en forma de MEE adaptada a las EMC. Además, la orientación se encuentra junto con los requerimientos relacionados.
- Las NIA proporcionan orientación exhaustiva en forma de aplicación y otro material explicativo. Asimismo, la guía se encuentra en una sección específica de cada NIA, separada de los requerimientos.

VI. MANTENIMIENTO

El IAASB se ha comprometido a mantener la NIA para EMC ante los cambios en el entorno de auditoría y considera que la NIA para EMC debe permanecer actualizada y, en la mayor medida posible, coherentes con las NIA. En este sentido, el IAASB considera la NIA para EMC como una alternativa a las NIA que han sido diseñadas para ser proporcionales a la naturaleza y circunstancias típicas de una auditoría de una

EMC. Por lo tanto, el IASB decidió actualizar la NIA para EMC para las revisiones de las NIA. Para evitar tener que discutir los mismos temas dos veces (por ejemplo, al revisar una NIA y al revisar la NIA para EMC), el IAASB decidió comenzar a trabajar en la revisión de la NIA para la EMC después de la finalización de un proyecto relacionado con la NIA. Conforme a este enfoque, es probable que la fecha de entrada en vigor de la NIA para EMC revisada sea un año posterior a la fecha de entrada en vigor de la NIA revisada o nueva. Esto proporciona a las partes interesadas que utilizan la NIA para EMC más tiempo para prepararse para los cambios. Al revisar la NIA para EMC, el IAASB tendrá en cuenta los principios de diseño de la NIA para EMC, tal como se establece en la Sección III.3.

Periodo inicial de estabilidad

El IAASB reconoce que la adopción e implementación de la NIA para EMC demandará mucho tiempo y esfuerzo de las partes interesadas y, por lo tanto, acordó que habrá un periodo inicial de estabilidad de, al menos tres años, después de que la NIA para EMC entre en vigencia el 15 de diciembre de 2025. Lo cual significa que cualquier posible revisión futura de la NIA para EMC no entraría en vigor antes del 15 de diciembre de 2028.

VII. TRANSICIÓN

1. ¿Cuándo hacer la transición de la NIA para EMC a las NIA?

Se requiere que el auditor considere si la NIA para EMC es adecuada para usarse (en términos de la Autoridad establecida en la Parte A):

- En la aceptación o continuidad del encargo.
- Después de la aceptación o continuidad del encargo.

En el momento de la aceptación o continuidad del encargo, el auditor debe considerar si es adecuado utilizar la NIA para EMC (véase la NIA para EMC, apartado 4.3.1(b)). La Parte A incluye requerimientos y orientación para ayudar al auditor a tomar esa determinación. Además, el IAASB publicó la [Guía Complementaria de la Autoridad](#) que incluye consideraciones adicionales que el auditor puede tener en cuenta. Si se determina que existe una complejidad presente que no ha sido contemplada por la NIA para EMC, el uso de la NIA para EMC no es adecuado para la auditoría.

Posteriormente a la aceptación o continuidad del encargo, la NIA para EMC requiere que el auditor vuelva a evaluar la decisión de utilizar la NIA para EMC. La Parte 6 de la norma incluye un requerimiento para volver a evaluar la decisión después de la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material (véase la NIA para EMC, apartado 6.5.1). También, en circunstancias donde se obtiene evidencia de auditoría, o nueva información, que es inconsistente con la determinación original del auditor de usar la NIA para EMC, el auditor puede necesitar cambiar la determinación original para usar la NIA para EMC y hacer la transición para el uso de las NIA y otras normas de auditoría aplicables, en su caso.

Se anticipó o se pretendía, al diseñar la NIA para EMC, que debería ser relativamente raro que una auditoría de una entidad necesite hacer la transición después de la aceptación o continuidad del encargo, del uso de la NIA para EMC al uso de las NIA. Las prohibiciones específicas, las características cualitativas relevantes y, en su caso, los umbrales cuantitativos abordados en la Parte A normalmente se conocerán en el momento de la aceptación o continuidad del encargo para informar la decisión del auditor sobre el uso de la NIA para EMC. Por lo tanto, las complejidades desconocidas que requerirían un cambio para usar la NIA para EMC probablemente serían relativamente poco frecuentes.

Para abordar la situación en la que una entidad puede haber iniciado transacciones que han resultado en estimaciones contables complejas en el periodo bajo auditoría que no son conocidas por el auditor al

momento de la aceptación o continuación del encargo y se descubren durante el curso de la auditoría, la norma incluye lo siguiente:

- La Autoridad señala que los estados financieros de la entidad generalmente no incluyen estimaciones contables que involucren el uso de métodos, modelos, hipótesis o datos que sean complejos. El uso de la palabra “generalmente” deja espacio para continuar con un encargo de auditoría bajo la NIA para EMC en el caso de que haya una estimación contable compleja.
- En comparación con el Borrador en Fase de Consulta de la NIA para EMC, en la Parte 7 de la norma se han incluido más requerimientos y orientación relacionados con las estimaciones contables para que el auditor pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en esas circunstancias.

Independientemente de si hay un indicador de que pueden existir cuestiones o circunstancias complejas contrarias a lo que la NIA para EMC fue diseñada para abordar, el auditor necesitará determinar si la norma todavía es adecuada para usar y hacer la transición si es necesario.

2. Transición a las NIA a mitad del encargo

Cuando el auditor concluye a mitad del encargo que la NIA para EMC ya no se puede utilizar, se requiere que haga la transición a las NIA u otras normas de auditoría aplicables.

En el caso de la transición a las NIA, significa que el auditor debe cumplir con todos los requerimientos de las NIA relevantes para la auditoría, para representar el cumplimiento de las NIA en el informe de auditoría. Los procedimientos incrementales necesarios variarán dependiendo de los hechos y circunstancias del encargo de auditoría. En términos generales, el auditor necesita:

- Volver a establecer los términos del encargo, por ejemplo, por medio de la emisión de una carta compromiso del encargo actualizada. La sección relevante en la NIA para EMC es la 4.4 y la NIA relevante es la NIA 210.³

De conformidad con la NIA para EMC, el apartado 4.7.4(a), el auditor debe registrar en una carta del encargo de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito que la auditoría se realizará utilizando la NIA para EMC. Salvo que lo prohíba la ley o regulación, puede ser útil que el auditor mencione en los términos del encargo de auditoría la posibilidad de transición de la NIA para EMC a las NIA. En ciertas jurisdicciones, puede ser necesario que el auditor incluya una referencia a esa posibilidad para conservar la facultad de hacerlo.

- Volver a emitir las comunicaciones con la administración o con los responsables del gobierno de la entidad. Las partes relevantes de la NIA para EMC y las normas en las NIA son la Parte 1.8, la Parte 5.4, la Parte 6.6, la Parte 7.6, la Parte 8.8 y la Parte 10.7 y las NIA 260 (Revisada),⁴ la NIA 540 (Revisada) y la NIA 600 (Revisada).⁵
- Evaluar si se ha realizado suficiente trabajo en la fase de planeación de la auditoría, incluyendo:
 - Establecer una estrategia general de auditoría.
 - Determinar si el plan de auditoría es suficiente y adecuado.

³ NIA 210, *Acuerdo de los términos del encargo de auditoría*.

⁴ NIA 260 (Revisada), *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*.

⁵ NIA 600 (Revisada), *Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)*.

- Determinar si es necesario involucrar a expertos u otros (por ejemplo, auditoría interna) para abordar las circunstancias complejas.
- Determinar el trabajo a realizar en una organización de servicios (en su caso).

Las partes relevantes de la NIA para EMC y las normas en las NIA son la Parte 5.2, la Parte 6.3 y la Parte 7.4, y las NIA 300,⁶ NIA 402,⁷ NIA 610 (Revisada 2013)⁸ y NIA 620.⁹

- Considerar si se requieren procedimientos adicionales para los saldos iniciales. La Parte relevante de la NIA para EMC y la norma en las NIA son la Parte 4.5 y la NIA 510.¹⁰
- Evaluar la suficiencia e idoneidad del trabajo ya realizado, incluso con respecto a:
 - Entendimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad, y la identificación y evaluación de riesgos.
 - Procedimientos de auditoría adicionales que ya han sido diseñados y ejecutados.
 - Documentación (véase la NIA para EMC, Parte 2.4 y NIA 230).¹¹
- Diseñar y realizar procedimientos adicionales necesarios para cumplir con todos los requerimientos aplicables de las NIA (o requerimientos de otras normas de auditoría aplicables), con documentación adicional según corresponda.
- Empezar otras acciones que se consideren necesarias para cumplir con los objetivos de las NIA (o los requerimientos de otras normas de auditoría aplicables) o para cumplir con las obligaciones en términos de las políticas o procedimientos de la firma de auditoría.

3. Informe de auditoría



9.6.2

Cuando los estados financieros incluyen cifras correspondientes o estados financieros comparativos y el periodo anterior fue auditado bajo una norma de auditoría diferente (por ejemplo, se utilizaron las NIA para el periodo anterior y se utiliza la NIA para EMC para el periodo actual o viceversa), el auditor no está obligado a incluir información sobre las normas de auditoría utilizadas para diferentes periodos en el informe de la auditoría. El IAASB opina que esto no es necesario, ya que, tanto las NIA como la NIA para EMC dan lugar a que el auditor obtenga una seguridad razonable como base para la opinión de auditoría. Aunque no es obligatorio, el auditor puede decidir incluir un párrafo de Otros Asuntos para resaltar que el periodo anterior fue auditado utilizando una norma de auditoría diferente.

Sin embargo, el auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información comparativa en el año actual para determinar si existe una incorrección material de conformidad a lo requerido por la NIA 710¹² y la Parte 9.7 de la NIA para EMC, según corresponda. Para los estados financieros comparativos, estos procedimientos permiten al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para respaldar su opinión sobre ambos periodos presentados.

⁶ NIA 300, *Planificación de la auditoría de estados financieros*.

⁷ NIA 402, *Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios*.

⁸ NIA 610 (Revisada 2013), *Utilización del trabajo de los auditores internos*.

⁹ NIA 620, *Utilización del trabajo de un experto del auditor*.

¹⁰ NIA 510, *Encargos iniciales de auditoría—Saldos de apertura*.

¹¹ NIA 230, *Documentación de auditoría*.

¹² NIA 710, *Información comparativa—Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos*.

VIII. PERSPECTIVAS SOBRE LA NIA PARA EMC

1. General

Como ya se explicó en esta Guía, la NIA para EMC es una norma independiente que se basa en las NIA y es una alternativa a las NIA que ha sido diseñada para ser proporcional a la naturaleza y circunstancias típicas de una auditoría de una EMC. Debido a lo anterior, a lo largo del desarrollo de la norma, las partes interesadas preguntaron si sería posible o no consultar las NIA para obtener orientación adicional al utilizar la NIA para EMC para realizar un encargo de auditoría.

La NIA para la EMC no prohíbe al auditor utilizar el conocimiento adquirido mediante la lectura o aplicación de otras normas de auditoría, incluidas las NIA. Los auditores podrían potencialmente consultar diversas fuentes de orientación al realizar un encargo de auditoría.

Sin embargo, cuando se realiza un encargo de auditoría utilizando la NIA para EMC, las NIA no son aplicables. Asimismo, los requerimientos de las NIA no pueden utilizarse para abordar cuestiones o circunstancias complejas no contempladas en el diseño de la norma, ya que esto crea el riesgo de un uso inapropiado de la NIA para EMC (véase la Sección III.1).

2. Prefacio de la NIA para EMC

El Prefacio explica las cuestiones esenciales que deben conocerse al utilizar la NIA para EMC, incluidas las siguientes:

- La norma ha sido diseñada para lograr una seguridad razonable.
- La norma parte de la premisa de que la firma está sujeta a la NIGC 1¹³ o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.
- La norma está escrita en el contexto de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros con propósito general y también puede adaptarse según sea necesario en las circunstancias del encargo a una auditoría de un conjunto completo de estados financieros con propósito especial, o una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero.
- Las NIA no se aplican al encargo cuando el encargo de auditoría se realiza utilizando la norma.
- El formato de la norma.
- Consideraciones específicas al aplicar la norma a encargos en el sector público.

Entidades del sector público

La NIA para EMC puede usarse para encargos de auditoría en el sector público si se cumplen las consideraciones establecidas en la Autoridad de la Parte A. El Prefacio de la NIA para EMC (párrafos P.18–P.21) proporciona información contextual adicional sobre las entidades del sector público. Al igual que las NIA, la NIA para EMC incluye consideraciones específicas para las entidades del sector público a lo largo de toda la norma. Estas consideraciones se incluyen en la MEE.

¹³ NIGC 1, *Gestión de la calidad para firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados*.

Serie 800 de la NIA

Los requerimientos relacionados con la Serie 800 de la NIA¹⁴ no se han incluido en la NIA para EMC, ya que el IAASB acordó centrarse primero en desarrollar una norma de auditoría para auditorías de conjuntos completos de estados financieros de propósito general para las EMC. Sin embargo, el Prefacio (párrafo P.2) reconoce que la NIA para EMC puede adaptarse según sea necesario en las circunstancias del encargo para una auditoría de un conjunto completo de estados financieros de propósito especial, o una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específica de un estado financiero, sólo si la entidad es una EMC según lo establecido en la Parte A.

3. Parte A, Autoridad

La Parte A describe las entidades para las cuales se puede usar la norma.

Las decisiones sobre el uso requerido o permitido de la NIA para EMC en las jurisdicciones recaen en las autoridades legislativas y reguladoras o en los organismos locales pertinentes con autoridad para establecer normas. En el encargo, el socio del encargo determina si el uso de la NIA para EMC es adecuado de conformidad con las políticas o procedimientos de la firma y la Parte A (ver NIA para EMC, párrafo 4.3.1). Si la NIA para EMC se utiliza para encargos de auditoría distintos a los contemplados en la Parte A, el auditor no puede representar el cumplimiento de la NIA para EMC en el informe de auditoría.

[La Guía Complementaria de la Autoridad](#) proporciona información adicional que puede ser de ayuda al adoptar e implementar la NIA para EMC. Esta orientación puede ser útil para:

- Autoridades legislativas o reglamentarias u organismos locales relevantes con la autoridad para emitir normas (tal como reguladores u organismos de supervisión, emisores de normas nacionales/jurisdiccionales, organizaciones contables profesionales u otros con autoridad para establecer normas de auditoría) al determinar el uso permitido de la NIA para EMC en una jurisdicción individual.
- Firmas para desarrollar políticas o procedimientos en relación con el uso de la NIA para EMC.
- Equipos del encargo o auditores al determinar si la norma es adecuada para utilizarse en un encargo de auditoría específico en la fase de aceptación o continuidad del cliente.

¹⁴ La serie 800 de la NIA incluye: NIA 800 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos*; NIA 805 (Revisada), *Consideraciones especiales-Auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero* y NIA 810 (Revisada), *Encargos para informar sobre estados financieros resumidos*.

4. **Parte 1, Conceptos fundamentales, principios generales y requerimientos generales**

La Parte 1 establece los conceptos fundamentales, los principios generales y los requerimientos generales que se aplicarán a lo largo de la auditoría, incluidos:

- Fecha de entrada en vigor.
- Requerimientos de ética aplicables y gestión de la calidad en la firma.

Los requerimientos de ética aplicables generalmente comprenden las disposiciones del Código IESBA relacionadas con la auditoría de estados financieros, junto con requerimientos nacionales que son más restrictivos.

La norma que el socio del encargo debe ser miembro de una firma que aplica las NIGC u otros requerimientos nacionales que son al menos igual de exigentes que las NIGC.

- Los objetivos generales del auditor al realizar una auditoría de estados financieros utilizando la NIA para EMC.
- Requerimientos generales para que el auditor ejerza su juicio profesional y escepticismo profesional al planear y realizar la auditoría.
- Requerimientos generales que se aplicarán durante toda la auditoría en relación con las responsabilidades del auditor con respecto al fraude, leyes y regulaciones, y partes relacionadas. Otras partes de la NIA para EMC incluyen requerimientos más específicos sobre estos temas (por ejemplo, identificación y evaluación de riesgos en la Parte 6, o respuesta a los riesgos evaluados en la Parte 7).
- Requerimientos generales sobre las comunicaciones con la administración y con los responsables del gobierno de la entidad. Otras partes de la NIA para EMC también contienen requerimientos específicos de comunicación relevantes.

5. **Parte 2, Evidencia de auditoría y documentación**

La Parte 2 establece requerimientos para:

- Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, incluyendo los requerimientos sobre la información que se utilizará como evidencia de auditoría. Otras partes de la NIA para EMC también incluyen requerimientos más específicos sobre la evidencia de auditoría.
- Documentación. La guía siguiente detalla ciertos aspectos de los requerimientos de documentación de la NIA para EMC.

El enfoque de la documentación en la NIA para EMC es el mismo que el enfoque de la documentación en las NIA.

Los requerimientos de documentación incluyen principios generales en la Parte 2, sobre la base de que la documentación debe ser suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin experiencia previa con la auditoría, comprenda la naturaleza, momento de realización y alcance de los procedimientos de auditoría realizados, los resultados de los procedimientos de auditoría y la evidencia de auditoría obtenida, cuestiones significativas que surjan durante la auditoría y las conclusiones al respecto, incluidos los juicios profesionales significativos realizados para llegar a esas conclusiones.

Las Partes individuales contienen requerimientos de documentación relevantes específicos, de la misma manera que las NIA individuales, distintas de la NIA 230, contienen requerimientos de documentación más específicos, que deben cumplirse además de los requerimientos generales de documentación establecidos en la Parte 2.

En el **Anexo 2** se incluye un extracto de todos los requerimientos de documentación de la NIA para EMC.

Cómo se aborda la proporcionalidad

La documentación fue una de las áreas principales donde las partes interesadas del IAASB solicitaron proporcionalidad. Por lo tanto, la Parte 2 de la NIA para EMC incluye una guía para aclarar cómo aplicar los requerimientos generales de documentación de forma proporcional. Además, debido a que los requerimientos de las NIA para EMC son proporcionados para una auditoría de una EMC, se espera que la documentación correspondiente también sea más proporcional.



MEE bajo
2.4.1

Documentación de cumplimiento de la NIA para EMC

La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con la NIA para EMC. Sin embargo, no es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio aplicado, en la auditoría. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (por ejemplo, una lista de verificación) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el expediente de auditoría.

Ejemplos:

- 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 la NIA para EMC.
- En relación con los requerimientos que se aplican de forma general a lo largo de la auditoría, puede haber diversas formas en que se pueda demostrar su cumplimiento dentro del expediente de auditoría, tales como:
 - Cuando la evidencia de auditoría obtenida incluye evidencia que corrobora y contradice las afirmaciones de la dirección en relación con las estimaciones contables, documentando la forma en que el auditor evaluó esa evidencia, incluidos los juicios profesionales emitidos para llegar a una conclusión sobre la suficiencia y lo adecuado de la evidencia de auditoría obtenida, puede proporcionar evidencia del ejercicio de escepticismo profesional por parte del auditor de conformidad con la NIA para EMC.
 - La documentación sobre la participación del socio del encargo en las discusiones del equipo del encargo puede contribuir a proporcionar evidencia de que el socio del encargo ha asumido la responsabilidad de la dirección y supervisión del equipo del encargo.

6. Parte 3, Gestión de la calidad del encargo

La Parte 3 establece las responsabilidades del socio del encargo para gestionar y lograr la calidad del encargo de auditoría.



Diferencias de opinión o cuestiones complejas o controvertidas

Pueden surgir diferencias de opinión dentro del equipo del encargo, o entre el equipo del encargo y el revisor de la calidad del encargo, o incluso con las personas que realizan actividades dentro del sistema de gestión de la calidad de la firma, como los responsables de proporcionar las consultas. Asimismo, durante la auditoría pueden identificarse cuestiones complejas o controvertidas, que requieran consultas de conformidad con las políticas o procedimientos aplicables de la firma.

Al considerar cuestiones relacionados con diferencias de opinión o cuestiones complejas o controvertidas, el auditor puede tomar medidas adicionales e identificar nueva información u obtener evidencia de auditoría adicional que sea inconsistente con la determinación original del auditor de utilizar la NIA para EMC. Por ejemplo, puede llegar a conocimiento del auditor que la cuestión controvertida se debe a un cambio en las actividades comerciales de la entidad y da lugar a riesgos comerciales generalizados e importantes. Esto puede resaltar cuestiones o circunstancias complejas que no son consistentes con las características cualitativas de la Parte A para el uso de la NIA para EMC. Por lo tanto, al considerar cuestiones relacionadas con diferencias de opinión, o cuestiones difíciles o contenciosas, el socio del encargo también puede considerar si el uso de la NIA para EMC continúa siendo adecuado.

Cómo se aborda la proporcionalidad

A lo largo de la norma, se establecen requerimientos específicos para cuando hay miembros del equipo del encargo además del socio del encargo. Estos se colocan en un cuadro con el encabezado “Consideraciones cuando hay miembros del equipo de trabajo distintos del socio del encargo” y la mayoría de estos requerimientos se encuentran en la Parte 3.

7. **Parte 4, Aceptación o continuidad de un encargo de auditoría y encargos de auditoría iniciales**

La Parte 4 establece las responsabilidades del auditor para acordar los términos del encargo, incluyendo establecer que se cumplan las condiciones previas para una auditoría y determinar que el uso de la NIA para EMC es adecuado. Esta Parte también aborda los requerimientos relacionados con los encargos de auditoría iniciales, incluida la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre los saldos iniciales.

8. **Parte 5, Planeación**

La Parte 5 establece las responsabilidades del auditor en la planeación de la auditoría y la aplicación del concepto de materialidad en la planeación y ejecución de la auditoría.

Actividades de planeación

Las actividades de planeación incluyen:

- Establecer el alcance, la oportunidad y la dirección de la auditoría;
- Llevar a cabo una discusión con el equipo del encargo;
- Cumplir con las responsabilidades si la información que se utilizará como evidencia de auditoría ha sido preparada por un experto de la administración; y
- Determinar si se utiliza el trabajo de un experto del auditor.

Para los expertos, además de las cuestiones de planeación abordadas en la Parte 5 (párrafos 5.2.9 a 5.2.12), la Parte 7 de la NIA para EMC establece requerimientos para utilizar el trabajo de un experto de la administración (párrafo 7.4.29) y el trabajo de un experto del auditor (párrafos 7.4.30 a 7.4.31).

La NIA para EMC no distingue entre la “estrategia global general de auditoría” y el “plan de auditoría”, como requieren las NIA. Sin embargo, se requieren actividades de planificación planeación para garantizar que la auditoría se realice de forma efectiva. En la NIA para EMC, los resultados relevantes del establecimiento de una estrategia global general de auditoría y el desarrollo de un plan de auditoría se han incorporado a los requerimientos para establecer el alcance, el momento de realización, la oportunidad y la dirección de la auditoría (véanse los apartados párrafos 5.2.1 a 5.2.6 de la NIA para EMC).

Materialidad en el contexto de una auditoría

5.3.1

Los marcos de información financiera a menudo analizan el concepto de materialidad en el contexto de la preparación y presentación de estados financieros y proporcionan un marco de referencia al auditor para determinar la materialidad para la auditoría. Aunque esos marcos de información financiera pueden referirse a la materialidad 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 materialidad 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.

La determinación por el auditor de la materialidad es una cuestión de 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:

- 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 auditan teniendo en cuenta niveles de materialidad;
- 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.

Uso de un punto de referencia (benchmark) para determinar la materialidad



5.3.1

La NIA para EMC, apartado 5.3.1, requiere que el auditor determine la materialidad para los estados financieros en su conjunto. Si bien la determinación de la materialidad por parte del auditor es una cuestión de juicio profesional más que un ejercicio mecánico, a menudo se aplica un porcentaje a un parámetro de referencia elegido como punto de partida para determinar la materialidad de los estados financieros en su conjunto.

Ejemplos:

Los factores que pueden afectar la identificación de un punto de referencia adecuado incluyen los siguientes:

- **Elementos relevantes de los estados financieros.** En función de los posibles usuarios de los estados financieros (por ejemplo, los propietarios de la entidad y los responsables del gobierno de la entidad, las instituciones financieras, los franquiciadores, los principales financiadores, los empleados, los clientes, los acreedores o las agencias y departamentos gubernamentales), ¿cuáles son los principales elementos de los estados financieros que serán de interés para los usuarios (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos)?
- **Atención principal de los usuarios.** ¿Qué información en las partidas de los estados financieros llamarán la atención de los usuarios? Por ejemplo, usuarios interesados en:
 - La evaluación del comportamiento financiero se centrará en las utilidades, ingresos o activos netos.
 - Los recursos utilizados para alcanzar ciertas metas o fines se centrarán en la naturaleza y extensión de los ingresos y gastos.
- **Naturaleza de la entidad.** ¿Cuál es la naturaleza de la entidad, dónde se inscribe la entidad en el ciclo de vida (por ejemplo, crecimiento, maduración, declive, etc.) y el sector y entorno económico en el que la entidad opera?
- **Financiación.** ¿Cómo se financia la entidad? Si la entidad es financiada únicamente mediante deuda en lugar de capital, los usuarios pueden poner más énfasis en los activos que están dados en garantía y en cualquier reclamación sobre ellos en lugar de los ingresos de la entidad.
- **Volatilidad.** ¿Qué tan volátil es el punto de referencia (*benchmark*) propuesto? Si el punto de referencia elegido fluctúa considerablemente, podría no ser la base adecuada para determinar la materialidad.

La determinación de un porcentaje para aplicarse sobre el punto de referencia elegido implica la aplicación del juicio profesional. Existe una relación entre el porcentaje y el punto de referencia elegido, de tal modo que un porcentaje aplicado a la utilidad 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 de la utilidad antes de impuestos de las operaciones continuadas es adecuado para una entidad con fines de lucro, 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.

Cómo determinar la materialidad para el desempeño



5.3.3

La determinación de la materialidad de desempeño no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. La materialidad para el desempeño por su diseño se establece en un importe inferior a la materialidad para los estados financieros en su conjunto, lo que genera más trabajo de auditoría, pero es necesario para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que el agregado de incorrecciones no corregidas y no detectados exceda la materialidad para los estados financieros en su conjunto (en su caso, lo mismo se aplica a los niveles de materialidad establecidos para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar).

La materialidad de desempeño está diseñada para:

- Garantizar que se detecten incorrecciones inateriales que sean menores que la materialidad para los estados financieros en su conjunto (o el nivel de materialidad para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar, en su caso); y

- Proporcionar un margen o “colchón” para posibles incorrecciones que no se detecten. Garantizar que se detecten incorrecciones inmateriales que sean menores que la materialidad para los estados financieros en su conjunto (o el nivel de materialidad para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar, en su caso).

El porcentaje que se ha de aplicar a la materialidad de los estados financieros en su conjunto (o el nivel o los niveles de materialidad para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar, en su caso) se ve afectado por el conocimiento que el auditor tiene de la entidad y de la naturaleza y el alcance de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, por lo tanto, las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el período actual.

9. Parte 6, Identificación y evaluación del riesgo

La Parte 6 establece requerimientos para:

- Conocer los aspectos relevantes de la entidad, incluyendo la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad.
- La identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material.
- Evaluar lo adecuado de seguir utilizando la NIA para EMC.

Cómo se aborda la proporcionalidad

La proporcionalidad se aborda en toda la NIA para EMC, pero en particular en la Parte 6. La Parte 6 aborda la proporcionalidad considerando que el sistema de control interno de una EMC es generalmente sencillo y menos formalizado que en entidades más grandes y complejas. Como se explica en la sección “Diferencias clave entre la NIA para EMC y las NIA relacionadas” del Anexo 1, hay requerimientos de las NIA que no se reflejan en la NIA para EMC, ya que se consideraron no necesarios debido a la naturaleza y circunstancias típicas de una EMC. En la Parte 6, la proporcionalidad se aborda de la siguiente manera:

- Entendimiento del sistema de control interno de la entidad
 - El verbo de esfuerzo de trabajo para obtener un entendimiento de y una evaluación del proceso de evaluación de riesgos de la entidad y el proceso de la entidad para monitorear el sistema de control interno es indagación. Esto se debe a que se consideró que la indagación era suficiente y proporcionada para una EMC típica y conduciría adecuadamente la consideración general de los riesgos de incorrecciones materiales y deficiencias de control como se describe en la Parte 6 (ver párrafo 6.3.1 (a) y (c)).
 - La lista detallada de cuestiones que deben entenderse en la NIA 315 (Revisada 2019), 15 párrafo 21 sobre el ambiente de control se presenta como MEE en el párrafo 6.3.7 de la NIA para EMC, ya que no todas las cuestiones incluidas en la NIA 315 (Revisada 2019) son relevantes para una EMC típica. Al incluir estas cuestiones en el MEE, el auditor aún puede considerar una cuestión, pero alivia la necesidad percibida de proporcionar documentación detallada en relación con todas estas cuestiones.
 - El requerimiento relacionado con el sistema de información y comunicación de la entidad en la NIA 315 (Revisada 2019), párrafo 25, se ha adaptado para que sea más directo en la NIA para EMC y se centre en el proceso de la entidad para preparar sus estados financieros (párrafos 6.3.8 y 6.3.10).

¹⁵ NIA 315 (Revisada 2019), *Identificación y valoración del riesgo de incorrección material*.

- Identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material
 - Los requerimientos separados de la NIA 315 (Revisada 2019), párrafos 28 a 31, relacionados con la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material y la determinación de las aseveraciones relevantes y las clases significativas de transacciones relacionadas, saldos de cuentas e información a revelar se combinan en un único requerimiento en el párrafo 6.4.1 de la NIA para EMC, debido a que estas cuestiones generalmente se abordan de una manera más sencilla y al mismo tiempo en una auditoría de una EMC.

Ambiente de TI en una EMC



6.3.8

Entendimiento del proceso de la entidad para preparar sus estados financieros, incluido el ambiente de TI

Es probable que el sistema de información y los procesos de negocio relacionados en una EMC sean menos sofisticados que en entidades que no son EMC, y es probable que involucren un ambiente de TI menos complejo; sin embargo, la función del sistema de información es igualmente importante. Las EMC que cuenten con una participación directa de la administración pueden no necesitar descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas. Entender los aspectos relevantes del sistema de información de la entidad puede, por lo tanto, requerir menos esfuerzo en una auditoría de una EMC y puede involucrar una mayor cantidad de indagación que la de observación o inspección de la documentación. Sin embargo, la necesidad de obtener un entendimiento sigue siendo importante para proporcionar una base para el diseño de procedimientos de auditoría adicionales y puede ayudar además al auditor a identificar y evaluar los riesgos de incorrección material.

Obtener un entendimiento del ambiente de TI de la entidad puede lograrse más fácilmente para una EMC que utiliza software comercial y cuando la entidad no tiene acceso al código fuente para realizar cambios en el programa. Estas entidades pueden no tener recursos dedicados a las TI, pero pueden tener una persona asignada con la función de administrador con el fin de otorgar acceso a los empleados o instalar las actualizaciones para las aplicaciones de TI proporcionadas por el proveedor. Las cuestiones específicas que el auditor puede considerar para entender la naturaleza de un paquete comercial de software de contabilidad, que puede ser la única aplicación de las TI utilizada por una EMC en su sistema de información, pueden incluir:

- La medida en que el software está bien establecido y tiene reputación de confiabilidad;
- La medida en que es posible para la entidad, modificar el código fuente del software para incluir módulos adicionales (es decir, complementos) al software base, o realizar cambios directos en los datos;
- La naturaleza y el alcance de las modificaciones que se han realizado en el software. Aunque es posible que una entidad no pueda modificar el código fuente del software, muchos paquetes de software permiten configurarlos (por ejemplo, establecer o modificar los parámetros de informes). Por lo general, no implican modificaciones al código fuente, sin embargo, el auditor puede considerar hasta qué punto la entidad es capaz de configurar el software al considerar la integridad y precisión de la información producida por el software que se utiliza como evidencia de auditoría; y
- La extensión 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 las TI) y el volumen de datos que se procesan. Cuanto mayor sea el volumen de datos, es más probable que la entidad necesite controles que aborden el mantenimiento de la integridad de los datos, que pueden incluir controles generales de las TI sobre el acceso no autorizado y cambios a los datos.

Entendimiento de las actividades de control de la entidad incluidos los controles generales de las TI



El grado de entendimiento del auditor de los procesos de las TI, incluida la extensión en que la entidad tiene establecidos controles generales de TI, variará con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su ambiente de TI, así como también en función de la naturaleza y el alcance de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones de las TI que están sujetas a riesgos que surgen del uso de las TI, también variará con base en estos factores.

Ejemplos:

- Una entidad que utiliza un software comercial y que no tiene acceso al código fuente para hacer cualquier cambio en el programa, es poco probable que tenga un proceso para cambios del programa, pero puede tener procesos o procedimientos para configurar el software (por ejemplo, el catálogo de cuentas, parámetros de información o umbrales). Además, la entidad puede tener un proceso o procedimientos para gestionar el acceso a la aplicación (por ejemplo, una persona designada con acceso de administrador al software comercial). En esas circunstancias, es poco probable que la entidad tenga o necesite controles generales de TI formalizados.
- Cuando la administración no confía en los controles automatizados o en los controles generales de las TI para procesar las transacciones o mantener los datos, y el auditor no ha identificado ningún control automatizado u otros controles de procesamiento de información (o cualquiera que dependa de los controles generales de las TI), el auditor puede planear el probar directamente cualquier información producida por la entidad que involucre a las TI y puede no identificar alguna aplicación de las TI que esté sujeta a riesgos que surjan del uso de las TI.

Ejemplo de riesgos que surgen del uso de las TI y de los controles generales de las TI relacionadas

El auditor puede identificar algunos controles automatizados que se relacionan con el único software comercial no complejo de la EMC para informes financieros que contiene informes estándar generados por el software. La EMC no tiene la capacidad para cambiar el programa, dada la falta de acceso al código fuente. La infraestructura de TI que soporta la aplicación de TI se relaciona con una sola red, un solo sistema operativo y una sola base de datos. Las operaciones de TI no implican copias de seguridad de datos, ya que el equipo de finanzas realiza copias de seguridad manuales y no hay operaciones de programación de tareas. Como resultado, el auditor identifica los procesos relacionados con el acceso (y no con los cambios ni las operaciones de TI) como sujetos a riesgos derivados del uso de TI. El auditor identifica los siguientes riesgos derivados del uso de TI y los controles generales de TI para mitigarlos:

Procesos de las TI	Ejemplo de riesgos que surgen del uso de las TI	Ejemplo de controles generales de las TI
Gestión de accesos	Privilegios de acceso del usuario: Los usuarios tienen privilegios de acceso más allá de los necesarios para realizar sus tareas asignadas, lo cual puede crear una segregación de funciones inadecuada.	La administración aprueba la naturaleza y extensión de los privilegios de acceso del usuario para el acceso de usuarios nuevos y modificados, incluidos los perfiles/funciones estándar de la aplicación, las transacciones críticas de los informes financieros y la segregación de funciones.
		El acceso para los usuarios cesados o transferidos se elimina o modifica de manera oportuna.
		El acceso de los usuarios se revisa periódicamente.
		El acceso a nivel privilegiado (por ejemplo, administradores de configuración, datos y seguridad) está autorizado y restringido adecuadamente.
	Configuración del sistema: Los sistemas no están configurados o actualizados de manera adecuada para restringir el acceso al sistema a los usuarios apropiados y debidamente autorizados.	El acceso se autentifica mediante identificaciones de usuario y contraseñas únicas u otros métodos como mecanismo para validar que los usuarios están autorizados para acceder al sistema. Los parámetros de la contraseña cumplen con los estándares de la entidad o la industria (por ejemplo, longitud y complejidad mínima de la contraseña y complejidad, vencimiento, bloqueo de cuenta).

Los controles que identifica el auditor pueden depender de informes generados por el sistema. Las aplicaciones de las TI que generan esos informes pueden estar sujetas a riesgos derivados del uso de las TI. Al adoptar un enfoque sustantivo para la auditoría, el auditor puede decidir probar directamente las entradas y salidas del proceso de generación de informes. En ese caso, el auditor podría no identificar las aplicaciones de TI relacionadas como sujetas a riesgos derivados de las TI. Por lo tanto, los controles sobre estos informes generados por el sistema podrían no requerir evaluación como parte del proceso de evaluación de riesgos.

Deficiencias significativas en el control interno

La NIA para EMC, párrafo 6.3.14, requiere que el auditor determine si se han identificado una o más deficiencias en el sistema de control interno de la entidad y, en caso afirmativo, si, individualmente o en combinación, constituyen deficiencias significativas. Una deficiencia significativa en el control interno se define como una deficiencia o combinación 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.

La significatividad de una deficiencia o de un conjunto de deficiencias en el control interno depende no solo 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.

Ejemplos:

Los indicadores de deficiencias significativas en el control interno ejemplo incluyen:

- 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.
- 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.

Riesgo inherente

EL MEE bajo el párrafo 6.4.1 en la NIA para EMC explica que, al evaluar el riesgo inherente, los factores relacionados con la preparación de la información requerida por el marco de información financiera aplicable que pueden afectar la susceptibilidad de las aseveraciones a incorrecciones pueden incluir la complejidad, la subjetividad, el cambio, la incertidumbre y la susceptibilidad a incorrecciones debido a sesgos de la administración u otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten al riesgo inherente. A continuación, se explican con más detalle:

- **Complejidad:** la complejidad surge ya sea de la naturaleza de la información o de la forma en que se prepara la información requerida por el marco de información financiera aplicable (información requerida), incluso cuando esos procesos de preparación son inherentemente más difíciles de aplicar.

Ejemplo:

La complejidad puede surgir cuando hay muchas fuentes de datos potenciales, con diferentes características, utilizadas para hacer una estimación contable, el procesamiento de esos datos involucra muchos pasos interrelacionados y, por lo tanto, los datos son inherentemente más difíciles de identificar, capturar, acceder, entender o procesar.

- **La subjetividad:** surge de las limitaciones inherentes a la capacidad de preparar la información requerida de manera objetiva, debido a las limitaciones en la disponibilidad del conocimiento o la información, de modo que la administración puede necesitar hacer una elección o un juicio subjetivo sobre el enfoque adecuado a seguir y sobre la información resultante para incluir en los estados financieros. Debido a los diferentes enfoques para preparar la información requerida, podrían obtenerse diferentes resultados de la aplicación adecuada de los requerimientos del marco de información financiera aplicable. A medida que aumentan las limitaciones en el conocimiento o los datos, también aumentará la subjetividad en los juicios que podrían hacer personas razonablemente informadas e independientes, y la diversidad en los posibles resultados de esos juicios, también se incrementará.
- **Cambio:** el cambio resulta de hechos o condiciones que, con el tiempo, afectan el negocio de la entidad o los aspectos económicos, contables, regulatorios, de la industria u otros aspectos del entorno en el que opera, cuando los efectos de esos hechos o condiciones se reflejan en la información requerida. Esos hechos o condiciones pueden ocurrir durante, o entre períodos, de información financiera.

Ejemplo:

El cambio puede resultar de desarrollos en los requerimientos del marco de información financiera aplicable o en la entidad y su modelo de negocio o en el entorno en el que opera la entidad. Ese cambio puede afectar las hipótesis y juicios de la dirección, incluyendo lo que se refiere a la selección de las políticas contables por parte de la dirección o cómo se realizan las estimaciones contables o se determinan la información a revelar relacionada.

- **Incertidumbre:** la incertidumbre surge cuando la información requerida no puede prepararse basándose únicamente en datos suficientemente precisos y completos, que son verificables mediante observación directa. En estas circunstancias, puede ser necesario adoptar un enfoque que aplique el conocimiento disponible para preparar la información utilizando datos observables suficientemente precisos y completos, en la medida en que estén disponibles, e hipótesis razonables respaldadas por los datos disponibles más adecuados, cuando no lo esté. Las restricciones sobre la disponibilidad de conocimientos o datos, que no están bajo el control de la administración (sujetas a restricciones de costos, en su caso) son fuentes de incertidumbre y su efecto en la preparación de la información requerida no puede eliminarse.

Ejemplo:

La incertidumbre de 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 de finalización de los estados financieros.

- **Susceptibilidad a la incorrección debido al sesgo de la administración o a otros factores de riesgo de fraude en la medida en que afecten el riesgo inherente:** la susceptibilidad al sesgo de la administración resulta de condiciones que crean susceptibilidad a fallas intencionales o no

intencionales por parte de la administración para mantener neutralidad en la preparación de la información. El sesgo de la administración a menudo se asocia con ciertas condiciones que tienen el potencial de dar lugar a que la administración no mantenga la neutralidad al ejercer el juicio (indicadores de potencial sesgo de la administración), lo que podría conducir a una incorrección material de la información, que sería fraudulenta si fuera intencional. Esos indicadores incluyen incentivos o presiones en la medida en que afecten el riesgo inherente (por ejemplo, como resultado de la motivación para lograr un resultado deseado, tal como un objetivo de utilidad deseada o un ratio de capital) y la oportunidad, para no mantener la neutralidad.

Factores del riesgo de fraude y riesgos de incorrección material debida a fraude

La NIA para EMC, párrafo 1.5.1(a) requiere que el auditor aborde el riesgo de fraude cuando identifique y evalúe los riesgos de incorrección material. Al hacerlo, se requiere que el auditor evalúe si la información obtenida de los procedimientos para identificar y evaluar los riesgos y las actividades relacionadas indica que están presentes uno o más factores de riesgo de fraude.

Factores de riesgo de fraude



6.2.4

Los factores de riesgo de fraude son hechos o circunstancias que indiquen la existencia de un incentivo o elemento de presión para cometer fraude o que proporcionen una oportunidad para cometerlo. 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. El Anexo 4 de la NIA para EMC establece los factores de riesgo de fraude relevantes para las EMC (si bien estos cubren una amplia gama de situaciones que pueden enfrentar los auditores, son solo ejemplos y pueden existir otros factores de riesgo).

La presencia de factores de riesgo de fraude puede afectar la evaluación del auditor sobre el riesgo inherente o el riesgo de control.

Relación entre los factores de riesgo de fraude, el riesgo inherente y el riesgo de control

Los factores de riesgo de fraude pueden:

- Afectar al riesgo inherente y puede deberse a sesgos de la dirección. También pueden surgir de la complejidad o la incertidumbre puede generar oportunidades que resulten en una susceptibilidad a incorrecciones debida a fraude. Cuando los factores de riesgo de fraude se relacionan con el riesgo inherente, el riesgo inherente se valora antes de considerar los controles.
- Estar relacionados con hechos o condiciones que puedan existir en el sistema de control interno de la entidad que brinden la oportunidad de cometer fraude y sean relevantes para la consideración de los controles de la entidad (es decir, relacionados con el riesgo de control), y pueden ser un indicador de la presencia de otros factores de riesgo de fraude.

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 su existencia a través, por ejemplo, del entendimiento requerido sobre el ambiente de control de la entidad.

Riesgos de incorrección material debido a fraude

6.4.4
y
6.4.6

La NIA para EMC, párrafo 6.4.4, requiere que el auditor determine si alguno de los riesgos evaluados de incorrección material es, a juicio profesional del auditor, un riesgo significativo. Además, como se describe en el párrafo 6.4.6, los riesgos de incorrección material debido a fraude, incluido el riesgo de incorrección

material debido a la elusión de los controles por parte de la administración y los riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, se presumen que son riesgos significativos.

Las afirmaciones relevantes y las clases relacionadas de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar que pueden ser susceptibles de incorrecciones materiales debida a fraude incluyen:

- Exactitud o valuación de los ingresos provenientes de contratos con clientes: los ingresos provenientes de contratos con clientes pueden ser susceptibles de estimaciones inapropiadas del monto de la contraprestación a la que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios prometidos a un cliente.
- Ocurrencia o clasificación de gastos: los gastos pueden ser susceptibles de inclusión de gastos ficticios o personales para minimizar obligaciones tributarias u otras obligaciones legales.
- Existencia de saldos de efectivo: los saldos de efectivo pueden ser susceptibles en la creación de confirmaciones externas o extractos bancarios falsificados o alterados.
- Evaluación de saldos de cuentas que involucran estimaciones contables relativamente complejas: los saldos de cuentas que involucran estimaciones contables tal como el crédito mercantil y otros activos intangibles y el deterioro de inventarios pueden ser susceptibles a una alta incertidumbre de estimación, subjetividad significativa o sesgo de la dirección al emitir juicios sobre hechos o condiciones futuros.
- Clasificación: ciertos ingresos o gastos pueden ser susceptibles de clasificación errónea en el estado de resultados integral, por ejemplo, para manipular indicadores clave de rendimiento.
- Presentación de la información a revelar: la información a revelar puede ser susceptible de omisión o presentación incompleta o inexacta, por ejemplo, la información a revelar relacionada con garantías financieras o requerimientos de convenios de deuda.

NIA para EMC Verificación de aplicabilidad



6.5.1

La NIA para EMC, párrafo 6.5.1 requiere que el socio del encargo evalúe si la NIA para EMC continúa siendo adecuada para la naturaleza y circunstancias de la entidad que está siendo auditada, con base en los procedimientos realizados para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material. La Sección VII.1 analiza de forma más amplia la responsabilidad del auditor de considerar si la NIA para EMC es y sigue siendo adecuada para su uso.

Estimaciones contables

Los estados financieros de EMC generalmente no incluyen estimaciones contables que involucren el uso de métodos o modelos, hipótesis o datos que sean complejos (ver Parte A, párrafo A.3). Sin embargo, durante el curso de la auditoría pueden surgir estimaciones contables de mayor complejidad debido a hechos, condiciones o transacciones inesperados que llegan a conocimiento del auditor y que no eran conocidos por este al momento de la aceptación o continuidad del encargo. No habría necesidad de realizar una transición “automática” fuera de la NIA para EMC durante el encargo porque surgieran estimaciones contables aisladas o “puntuales”. El auditor tendría que considerar si las estimaciones contables aumentan la complejidad de la entidad en su conjunto.

Ejemplo:

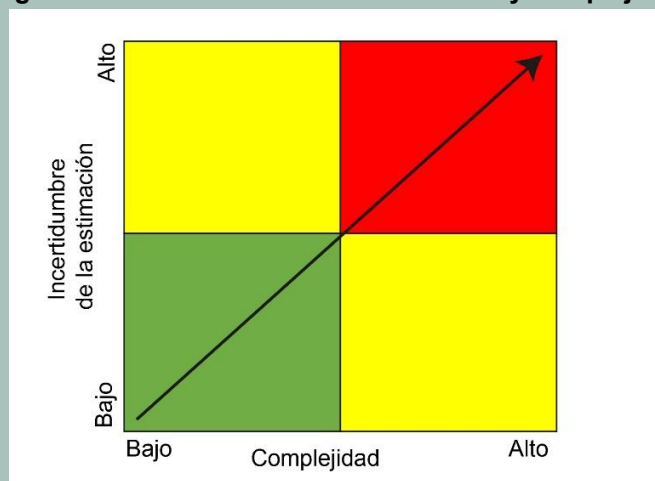
Por ejemplo, una entidad puede celebrar una única transacción de *swap* para cubrir las fluctuaciones de las tasas de interés relacionadas con la deuda de su edificio. Si las demás características cualitativas indican que la entidad es una EMC, el auditor puede determinar que es adecuado utilizar la NIA para EMC, ya que el *swap* no es típico de la entidad o sus transacciones y no contribuye a la complejidad de la entidad en su conjunto. Por otra parte, si el *swap* estuviera relacionado con sus principales actividades comerciales, por ejemplo, para cubrir las fluctuaciones de los tipos de cambio relacionados con sus exportaciones, esto probablemente sería un indicador de complejidad más generalizada que impediría el uso de la norma.

Estimaciones contables

Las estimaciones contables varían ampliamente en naturaleza y la complejidad de las estimaciones contables está sujeta a, o se ve afectada por, factores tales como la incertidumbre de la estimación,¹⁶ la complejidad¹⁷ o la subjetividad.¹⁸

Las implicaciones de los factores de complejidad e incertidumbre en la estimación en la complejidad de las estimaciones contables se ilustran en la siguiente Figura 1. Para simplificar, la Figura 1 solo incluye los factores de complejidad e incertidumbre de la estimación. La complejidad es máxima en la esquina superior derecha, debido a una combinación de alta incertidumbre de estimación y alta complejidad (por ejemplo, pérdidas crediticias esperadas o pasivos contractuales de seguros más complejos). Por el contrario, la esquina inferior izquierda representa las estimaciones contables, donde la complejidad es menor debido a la baja incertidumbre y complejidad en la estimación (por ejemplo, la depreciación lineal de activos fijos tangibles a corto plazo).

Figura 1. Incertidumbre en la estimación y complejidad



¹⁶ Incertidumbre en la estimación es la susceptibilidad de una falta inherente de precisión en la medición. Surge cuando el monto monetario requerido para una partida del estado financiero que se reconoce o revela en los estados financieros no se puede medir con precisión por medio de la observación directa del costo o precio.

¹⁷ La complejidad en el proceso de hacer una estimación contable, antes de la consideración de los controles, lugar a un riesgo inherente. La complejidad puede surgir cuando:

- Hay muchos atributos de evaluación con muchas relaciones o relaciones no lineales entre ellos.
- La determinación de los valores apropiados para uno o más atributos de evaluación requiere múltiples conjuntos de datos.
- Se requieren más hipótesis al realizar estimaciones contables, o cuando hay correlaciones entre las hipótesis requeridas.
- Los datos utilizados son intrínsecamente difíciles de identificar, capturar, acceder o comprender.

¹⁸ La subjetividad (es decir, la subjetividad inherente en el proceso de hacer una estimación contable, antes de la consideración de los controles) refleja limitaciones inherentes en el conocimiento o en los datos razonablemente disponibles sobre los atributos de evaluación.

El IAASB discutió ampliamente cómo las estimaciones contables pueden reflejarse en la norma y acordó los siguientes principios clave:

- Los estados financieros de EMC generalmente no incluyen estimaciones contables que involucren el uso de métodos o modelos, hipótesis o datos que sean complejos. Por el contrario, las estimaciones contables suelen ser relativamente sencillas y presentan un menor grado de incertidumbre, complejidad y subjetividad y no quedarían en el “cuadrante rojo” de la Figura 1.
- La NIA para EMC debe incluir requerimientos y directrices que aborden casos aislados en los que puedan existir estimaciones contables más complejas. Estos requerimientos se han incluido en la Parte 7 de la NIA para EMC.

10. Parte 7, Respuestas a los riesgos evaluados de incorrección material

La Parte 7 establece requerimientos para:

- El diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros y en las aseveraciones, incluyendo procedimientos sustantivos y pruebas de controles contables, etcétera).
- Procedimientos relacionados con áreas de enfoque específicas en un encargo de auditoría (por ejemplo, negocio en marcha, estimaciones
- Responsabilidades del auditor por la acumulación de incorrecciones identificadas durante la auditoría.

La imprevisibilidad como respuesta global a los riesgos de incorrección material debido al fraude



7.2.2

La NIA para LCE, apartado 7.2.2(b), requiere que el auditor incorpore un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría para determinar las respuestas generales para abordar los riesgos valorados de incorrección material debido a fraude en los estados financieros. Incorporar un elemento de imprevisibilidad es esencial, en particular cuando las personas dentro de la entidad que están familiarizadas con los procedimientos de auditoría que normalmente se aplican en los encargos pueden estar mejor posicionadas para ocultar información financiera fraudulenta y apropiación indebida de activos. Estos individuos pueden familiarizarse o ser predecibles con los procedimientos de auditoría en función de:

- Información proporcionada a la administración y, cuando corresponda, a los responsables del gobierno de la entidad con respecto a los procedimientos de auditoría planificados y el momento de su aplicación.
- Auditorías anteriores (por ejemplo, qué elementos se seleccionarán para probar).

Ejemplos:

Además de los ejemplos proporcionados en el MEE, en el apartado 7.2.2, la incorporación de un elemento de imprevisibilidad puede lograrse mediante:

- Realizar pruebas de detalle cuando el auditor realizó procedimientos analíticos sustantivos en auditorías anteriores.
- Realizar procedimientos analíticos sustantivos a un nivel más detallado o reducir los umbrales al realizar procedimientos analíticos sustantivos para investigar más a fondo relaciones inusuales o inesperadas.
- Utilizar herramientas y técnicas automatizadas, como detección de anomalías o métodos estadísticos, en una población entera para identificar elementos para una mayor investigación.

Procedimientos analíticos sustantivos

7.3.16

Si el auditor aplica procedimientos analíticos sustantivos para obtener evidencia de auditoría, la NIA para EMC, apartado 7.3.16(e), requiere que el auditor investigue fluctuaciones o relaciones que sean inconsistentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en una cantidad significativa mediante:

- La indagación ante la administración y la obtención de evidencia de auditoría adecuada relativa a las respuestas de esta; y
- Realizar procedimientos de auditoría adicionales según sea necesario en las circunstancias.

La obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para las respuestas de la administración puede incluir la evaluación de las respuestas de la administración, tomando en cuenta el conocimiento que el auditor tiene de la entidad y su entorno, y con otra evidencia de auditoría obtenida durante el curso de la auditoría.

La necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría puede surgir cuando, por ejemplo, la administración 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 administración, no se considere adecuada.

Muestreo de auditoría7.3.17-
7.3.20

El apartado 7.3.3 de la NIA para EMC requiere que el auditor, al diseñar pruebas de controles y pruebas de detalle, determine los medios para seleccionar elementos para probar que estos sean efectivos para cumplir la finalidad del procedimiento de auditoría. Esos medios incluyen la selección de todos los elementos, la selección de elementos específicos y el muestreo de auditoría. Si el auditor determina que es adecuado utilizar el muestreo de auditoría, deberá aplicar los apartados 7.3.17 a 7.3.20, según corresponda al procedimiento y a los resultados del procedimiento para el cual se utiliza el muestreo de auditoría. Además del MEE en la NIA para EMC, los apartados siguientes aclaran con más detalle ciertas cuestiones identificadas.

La finalidad del procedimiento de auditoría (véase la NIA para EMC, apartado 7.3.17(a)). La consideración por parte del auditor de la finalidad del procedimiento de auditoría incluye un conocimiento claro de lo que constituye una desviación (en el caso de pruebas de controles) o una incorrección (en el caso de pruebas de detalles), de modo que todas, y sólo aquellas, condiciones que son relevantes para la

finalidad del procedimiento de auditoría se incluyan en la evaluación de las desviaciones o la proyección de incorrecciones.

Ejemplos:

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. Por lo tanto, puede que no sea adecuado considerar esto como una incorrección al evaluar los resultados de la muestra de este procedimiento de auditoría en particular, aun cuando puede tener un efecto importante en otras áreas de la auditoría, tal como una indicación de una deficiencia de control, la evaluación del riesgo de fraude o lo adecuado de la estimación para cuentas incobrables la adecuación de la provisión para cuentas dudosas.

Aplicar procedimientos de auditoría, adecuados para el propósito, de cada elemento seleccionado (véase la NIA para EMC, apartado 7.3.17(d)). Si el procedimiento no es aplicable al elemento seleccionado, se requiere que el auditor aplique el procedimiento a un elemento sustituto. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, se requiere que el auditor trate ese 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.

Ejemplos:

- Necesidad de probar un elemento sustituto: cuando se selecciona un cheque cancelado durante la verificación de la autorización de pago, es necesario realizar el procedimiento con un elemento sustituto. Si el auditor se satisface de que el cheque ha sido correctamente cancelado, de forma que no constituye una desviación, se examina un sustituto adecuadamente seleccionado.
- No se pueden aplicar los procedimientos de auditoría diseñados: cuando se ha perdido la documentación relacionada con un elemento seleccionado, el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados a ese elemento.
- Realizar procedimientos alternativos adecuados: cuando no se ha recibido respuesta a una solicitud de confirmación positiva, un procedimiento alternativo adecuado puede ser el examen de los ingresos de efectivo posteriores junto con evidencia de su fuente y los elementos que están destinados a liquidar.

Evaluar los resultados de la muestra (véase la NIA para EMC, apartado 7.3.20). 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, este 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 evaluar el riesgo de que la incorrección existente en la población sea mayor que la incorrección tolerable, y ese riesgo se puede reducir si se obtiene evidencia de auditoría adicional.

Procedimientos de auditoría cuando se identifica o existe indicio de incumplimiento con leyes o regulaciones



7.4.27

La NIA para EMC, apartado 7.4.27, establece requerimientos si el auditor tiene conocimiento de información relativa a un caso de incumplimiento o indicio de incumplimiento de leyes o regulaciones. En particular, el apartado 7.4.27(d) requiere que el auditor evalúe las implicaciones sobre otros aspectos de la auditoría, incluida la evaluación de riesgos del auditor y la confiabilidad de las manifestaciones escritas, y tome las medidas apropiadas. La adopción de las medidas adecuadas variará en función de los hechos y las circunstancias y puede incluir la obtención de asesoramiento jurídico. Obtener asesoramiento jurídico puede ser adecuado si:

- La administración o, en su caso, los responsables del gobierno de la entidad no proporcionan información suficiente que corrobore que la entidad cumple con las leyes y regulaciones y, a juicio del auditor, el efecto del indicio de incumplimiento puede ser material para los estados financieros.
- El auditor tiene indicios de que la administración o los responsables del gobierno de la entidad están involucrados en un incumplimiento y no existe un nivel superior de autoridad en la entidad, o si el auditor cree que no se puede actuar en consecuencia con la comunicación o no está seguro de a quién informar.
- Las disposiciones legales o reglamentarias limitan al auditor la comunicación de determinadas cuestiones con la administración 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 lavado de dinero.
- El auditor considera renunciar al encargo cuando lo permite la ley o regulación. Por ejemplo, cuando la administración o los responsables del gobierno de la entidad no adopten las medidas correctivas que el auditor considere adecuadas en las circunstancias, o cuando el incumplimiento identificado o indicio de incumplimiento pongan en duda la integridad de la administración o de los responsables del gobierno de la entidad, incluso cuando el incumplimiento no sea material para los estados financieros.

11. Parte 8, Conclusión

La Parte 8 establece requerimientos para:

- Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.
- Actividades de conclusión y evaluaciones relacionadas, incluidos los procedimientos analíticos, hechos posteriores, estimaciones contables, evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y negocio en marcha.
- Obtener manifestaciones escritas.
- El socio del encargo asume la responsabilidad general de gestionar y alcanzar la calidad en el encargo de auditoría.

Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas

La NIA para EMC, apartado 8.2.3, requiere que el auditor determine si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o en su conjunto. Específicamente, el apartado 8.2.3(a) requiere que el auditor considere la naturaleza y la magnitud de las incorrecciones, así como las circunstancias particulares de su ocurrencia. La naturaleza y las circunstancias particulares de las incorrecciones podrían llevar al auditor a evaluar dichas incorrecciones como materiales, incluso si están por debajo de la materialidad determinada para los estados financieros en su conjunto (o, si corresponde, la materialidad determinada para clases específicas de transacciones, saldos contables o información a revelar).

Para determinar si las incorrecciones no corregidas por naturaleza son materiales, el auditor considera los importes y la información a revelar de las incorrecciones no corregidas. Esas incorrecciones se pueden considerar materiales tanto individualmente como en conjunto con otras incorrecciones.

Ejemplos:

Dependiendo de las incorrecciones identificadas en la información a revelar, al determinar si las incorrecciones no corregidas son materiales por naturaleza, el auditor puede considerar si:

- Si los errores identificados son persistentes o generalizados; o
- Si ciertas incorrecciones identificadas están relacionadas con la misma cuestión y si, consideradas conjuntamente, pueden afectar la comprensión de dicha cuestión por los usuarios.

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.

Ejemplos:

Las circunstancias que pueden tener un efecto en la evaluación incluyen el grado en el que la incorrección:

- Afecta al cumplimiento de razones financieras 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 subsecuentes de periodos.
- Encubre un cambio en las utilidades u otras tendencias, especialmente en el contexto de condiciones generales económicas y de la industria sectoriales generales.
- Afecta a las razones financieras para evaluar la situación financiera de la entidad, el resultado de sus operaciones o los flujos de efectivo.
- Tiene el efecto de incrementar la remuneración de la administración (por ejemplo, al asegurar que se cumplen los requerimientos para la obtención de bonos u otros incentivos).
- Es significativo teniendo en cuenta el conocimiento del auditor de las comunicaciones previas conocidas con los usuarios de los estados financieros.
- Está relacionada con partidas que afectan a determinados terceros (por ejemplo, si en una transacción las partes externas están relacionadas con miembros de la administración de la entidad).
- Es una omisión de información no requerida específicamente por el marco de información financiera aplicable pero que, a juicio del auditor, es importante para que los usuarios conozcan la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

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 las utilidades se compensa completamente con una sobre evaluación equivalente de los gastos. Puede ser adecuado compensar incorrecciones dentro del mismo saldo de cuenta o clase de transacciones. Sin embargo, se considera el riesgo de que puedan existir otras incorrecciones no detectadas antes de concluir que es apropiado compensar incluso las incorrecciones inmatrimales.

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 razones financieras 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 materialidad utilizados para evaluar otras incorrecciones. Por ejemplo, una clasificación errónea entre partidas mostradas individualmente en el balance general 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 general y el error de clasificación no afecta al estado de resultados ni a otras razones financieras clave.

Indicación de fraude



Si el auditor identifica una incorrección durante la auditoría, la NIA para EMC, apartado 7.5.4, requiere que el auditor evalúe si la incorrección es indicativa de fraude y, de existir ese indicio, determine las implicaciones en otros aspectos de la auditoría, incluso si la magnitud de la incorrección no es significativa en relación con las incorrecciones financieras. Al considerar las implicaciones de las incorrecciones en las clases de transacciones, saldos contables e información a revelar, el auditor ejerce escepticismo profesional de conformidad con el apartado 1.4.4 de la NIA para EMC.

Ejemplos:

Según las circunstancias, las incorrecciones en la información revelada también podrían ser indicativas de fraude y, por ejemplo, pueden deberse a:

- Información a revelar que resulta de sesgos en los juicios de la administración.
- información revelada extensa y repetitiva o vacía de contenido cuya finalidad es impedir la adecuada comprensión de las cuestiones en los estados financieros.

Consideraciones específicas para entidades del sector público



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, sobre informar sobre cuestiones específicas, incluido, por ejemplo, fraude. 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 evaluación 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.

12. Parte 9, Formación de opinión y presentación de informes

La Parte 9 establece requerimientos para:

- Formar una opinión considerando los tipos de opiniones de auditoría.
- Contenido del informe de auditoría.
- Información comparativa y otra información.

El informe del auditor es la comunicación clave para los usuarios previstos de los estados financieros auditados. Por lo tanto, el IAASB tiene la opinión de que el informe de auditoría requerido por la NIA para EMC debe proporcionar la misma información que un informe de auditoría conforme a las NIA, pero con la transparencia adecuada para los usuarios en cuanto a qué norma(s) se han utilizado para llevar a cabo el encargo de auditoría. Estas necesidades se han equilibrado con la necesidad de mantener la NIA para EMC comprensible y concisa.

El IAASB incorporó los requerimientos de información de una manera clara y concisa, y para ser consistente con los principios que se han aplicado para incorporar requerimientos del resto de las NIA. La Parte 9 de la NIA para EMC presenta los requerimientos de información utilizando el siguiente enfoque:

- Proporcionar un contenido y formato específicos para un informe de auditoría sin modificaciones (ver Parte 9.4). No se permiten desviaciones de la redacción del informe, excepto cuando sea necesario

para el cumplimiento de la ley o regulación, o cuando la opinión o el informe deban modificarse en respuesta a las circunstancias específicas del encargo.

- Utilizar tablas para presentar los requerimientos relacionados con las circunstancias que pueden conducir a la modificación de los informes y el texto que se puede utilizar en el informe cuando resulten modificaciones (ver Parte 9.5).
- Utilizar tablas para presentar la forma y el contenido cuando se incluyen párrafos de énfasis, de otras cuestiones de incertidumbre material relacionada con negocio en marcha y otros párrafos de información (véanse las Partes 9.6. Y 9.8).
- Incluyendo requerimientos en un formato de texto estándar cuando no se especifica la presentación en la parte de arriba (en las Partes 9.4 a 9.8, según corresponda).

El IAASB opina que esta presentación es consistente con el diseño de la norma, adecuado para las circunstancias de una auditoría de una EMC, y que se han incluido todos los requerimientos que serían generalmente relevantes para una auditoría de una EMC. Además, el IAASB es de la opinión de que tener un formato específico para el informe de auditoría sería más fácil para los usuarios de la norma y mejoraría la consistencia en la aplicación.

La [Guía complementaria para el informe de auditoría](#) proporciona orientación adicional para los auditores con respecto a las modificaciones al informe de auditoría cuando se utiliza la NIA para EMC en:

- Varios elementos del informe de auditoría.
- Modificaciones a la opinión en el informe de auditoría.
- El uso de párrafos de énfasis en el informe de auditoría.
- El uso de párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría.
- Informar sobre otra información.
- Informar sobre una incertidumbre material relacionada con el negocio en marcha.

13. Parte 10, Auditorías de estados financieros del grupo

La Parte 10 establece consideraciones especiales que se aplican a una auditoría de estados financieros del grupo (auditoría de grupo). Los requerimientos de la Parte 10 se suman a los requerimientos de otras Partes de la NIA para EMC. Todas las demás partes de la NIA para EMC se aplican a una auditoría de grupo (los requerimientos y orientación de la Parte 10 se refieren a, o amplían, la aplicación de otras partes de la NIA para EMC a una auditoría de grupo).

Cómo se aborda la proporcionalidad

Los requerimientos de auditoría de grupo se incluyen en una parte separada, en lugar de incluirlos dentro de las partes aplicables de la NIA para EMC, ya que esto simplificaría y facilitaría el uso del cuerpo de la norma, especialmente para auditorías que no son de grupo.

Además, facilita que los auditores de grupos vean todos los requerimientos adicionales relevantes en un solo lugar y facilita la exclusión de la Parte 10 si una jurisdicción decide no permitir el uso de la norma para auditorías de grupo.

IX. MATERIAL DE ADOPCIÓN E IMPLEMENTACIÓN DISPONIBLE

Además de esta guía de implementación, se publicaron los siguientes materiales para respaldar la adopción e implementación de la NIA para EMC:

- [Fundamento de las conclusiones;](#)
- [Ficha técnica;](#)
- [Orientación Complementaria para la Elaboración del Informe;](#)
- [Guía Complementaria de la Autoridad;](#)
- [Guía de Adopción;](#)
- [Preguntas frecuentes;](#)
- [Presentación general;](#)
- [Serie de videos “Navegando por la NIA para EMC”](#), que incluye tres videos que explican:
 - Los objetivos, beneficios y características distintivas en comparación con el conjunto completo de NIA.
 - Las condiciones bajo las cuales se puede aplicar la norma, incluyendo la función de las autoridades legislativas y reguladoras.
 - Los principios de diseño, la estructura y el diseño del contenido de la norma.
- [Webinar](#) que explica la finalidad, la autoridad, la estructura y los beneficios asociados de la norma.

Todos los materiales están disponibles en el sitio web de IAASB: iaasb.org/ISAforLCE

Comparación con las NIA

Al igual que las NIA, la NIA para EMC establece requerimientos que, en conjunto, proporcionan las normas que rigen el trabajo del auditor para el cumplimiento de sus objetivos generales. El cumplimiento de estos requisitos tiene por objeto facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada como base para sus conclusiones y su opinión de seguridad razonable.

El IAASB ha utilizado los requerimientos fundamentales de las NIA como base para los requerimientos de la NIA para EMC, pero los ha adaptado para que sean proporcionales a la naturaleza y las circunstancias típicas de la auditoría de una EMC. Véanse la Sección III.3 y las Secciones V.1 y V.2 de la Guía, que analizan los principios de diseño de la NIA para EMC y las principales similitudes y diferencias generales con las NIA, respectivamente.

Aunque la NIA para EMC se basa en los requerimientos básicos de las NIA, no incluye ningún requerimiento que aborde:

1. Procedimientos o cuestiones generalmente importantes para entidades cotizadas incluido el informar sobre información por segmentos (NIA 501)¹⁹ o cuestiones clave de la auditoría (NIA 701).²⁰
2. Cuando el auditor tenga la intención de utilizar el trabajo de los auditores internos (NIA 610 (Revisada 2013)), ya que esto normalmente no sería aplicable a una auditoría de una EMC.
3. Cuando el auditor tiene la intención de utilizar un informe proporcionado por un auditor de servicios de una organización de servicios (NIA 402), ya sea como evidencia de auditoría sobre el diseño e implementación de controles en la organización de servicios (es decir, un informe tipo 1 o tipo 2), o como evidencia de auditoría que controla en la organización de servicios, están operando efectivamente (es decir, un informe tipo 2), ya que esto normalmente no sería aplicable a una auditoría de una EMC.

Además de las diferencias ocasionadas por las tres cuestiones señaladas en el apartado anterior, al comparar los requerimientos de las NIA y la NIA para EMC, las diferencias se pueden agrupar en las siguientes categorías:

1. Requerimientos en la NIA para EMC que no tienen equivalente en las NIA.
2. Requerimientos en las NIA que no tienen equivalentes en la NIA para EMC.
3. Requerimientos equivalentes en las NIA y en la NIA para EMC que tienen la misma intención, aunque su redacción o estructura difieren.
4. Requerimientos en la NIA para EMC que combinan múltiples requerimientos de las NIA.
5. Requerimientos presentados en varios apartados de la NIA para EMC (y en diferentes partes, según corresponda) que constituyen un único apartado en las NIA.

Para cada parte, se explican a continuación las diferencias clave resultantes de las **categorías 1 y 2**.

Las diferencias en la **categoría 3** se deben principalmente a que los requerimientos de la NIA para EMC debían adaptarse a la naturaleza y las circunstancias típicas de una auditoría de una EMC. No se espera que estas diferencias cambien las acciones y los resultados del auditor si se aplican en las mismas circunstancias.

¹⁹ NIA 501, *Evidencia de auditoría—Consideraciones específicas para determinadas áreas*.

²⁰ NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

Ejemplo:

La NIA para EMC, apartado 8.4.2 se basa en la NIA 560²¹ apartado 7(d). La referencia a los “últimos estados financieros intermedios posteriores” en el apartado 7(d) se ha modificado a una referencia más general a “información financiera mensual o trimestral” en el apartado 8.4.2, dado que es improbable que una EMC emita estados financieros intermedios.

Las diferencias en la categoría 4 buscan principalmente mejorar la legibilidad y la comprensión de la NIA para EMC, combinando requerimientos similares en las NIA. No se espera que estas diferencias cambien las acciones y los resultados del auditor si se aplican en las mismas circunstancias.²¹

Ejemplo:

Por ejemplo, la NIA para EMC, apartado 1.6.2, se basa en la NIA 240,²² apartado 44 y la NIA 250 (Revisada),²³ apartado 29.

Las diferencias en la categoría 5 se deben principalmente a cambios para mejorar la legibilidad y la comprensión de la NIA para EMC o para reflejar la estructura y el formato de la misma (por ejemplo, el flujo de las Partes).² No se espera que estas diferencias cambien las acciones y los resultados del auditor si se aplican en las mismas²³ circunstancias.²⁴

Ejemplos:

- El apartado 15 de la NIA 260 (Revisada) se aborda en los apartados 5.4.1 y 6.6.1 de la NIA para EMC para alinearse con la estructura de la norma (es decir, la Parte 5, planificación, y la Parte 6, identificación y evaluación de riesgos).
- El apartado 14 de la NIA 220 (Revisada)²⁴ se aborda en los apartados 3.2.1 y 3.2.3 de la NIA para EMC. El apartado 3.2.3 es un requerimiento que se encuentra en el recuadro “Consideraciones cuando hay miembros del equipo del encargo además del socio del encargo”.

²¹ NIA 560, *Hechos posteriores al cierre*.

²² NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*.

²³ NIA 250 (Revisada), *Consideración de las disposiciones legales y reglamentarias en la auditoría de estados financieros*.

²⁴ NIA 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de la auditoría de estados financieros*.

1. Parte 1, Conceptos fundamentales, principios generales y requerimientos generales

NIA relacionadas²⁵²⁶

La Parte 1 se basa principalmente en las siguientes NIA:

- La NIA 220²⁷ que trata de las responsabilidades globales que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA.
- La NIA 240 que trata de las responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros.
- La NIA 250 (Revisada), que aborda la responsabilidad del auditor de considerar las leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros.
- La NIA 260 (Revisada), que aborda la responsabilidad del auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros.

Diferencias clave entre la NIA para EMC y las NIA relacionadas

- La NIA para EMC, apartado 1.8.4, no tiene un requerimiento equivalente en las NIA. Este apartado requiere que el auditor utilice su juicio profesional para determinar la forma, momento de realización y contenido general apropiados de las comunicaciones con la administración y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad. Se añadió para aclarar las responsabilidades del auditor de conformidad con la NIA para EMC.
- Los apartados 12 y 19 de la NIA 260 (Revisada) no se reflejan en la NIA para EMC, ya que estos requerimientos se refieren a entidades más complejas (por ejemplo, con una estructura organizacional más compleja).

2. Parte 2, Evidencia de auditoría y documentación

NIA relacionadas

La Parte 2 se basa principalmente en las siguientes NIA:

- La NIA 230 la cual trata de la responsabilidad del auditor de preparar la documentación de auditoría para una auditoría de estados financieros.
- La NIA 260 (Revisada), que aborda la responsabilidad del auditor de comunicarse con los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros.
- La NIA 500,²⁸ la cual trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

²⁵ Las NIA relacionadas señaladas en este anexo se basan en las normas vigentes al 15 de diciembre de 2024.

²⁶ Esta sección de cada parte solo hace referencia a las NIA en las que se basa principalmente esa parte. Por lo tanto, las NIA señaladas en relación con cada parte no pretenden ser una lista completa.

²⁷ NIA 200, *Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría*.

²⁸ NIA 500, *Evidencia de auditoría*.

3. Parte 3, Gestión de la calidad del encargo

NIA relacionadas

La Parte 3 se basa en su mayoría en la NIA 220 (Revisada) que trata con las responsabilidades específicas del auditor con respecto a la gestión de la calidad en el encargo para una auditoría de estados financieros, y las responsabilidades relacionadas con el socio del encargo.

Diferencias clave entre la NIA para EMC y las NIA relacionadas

No hay diferencias clave entre la NIA para EMC y las NIA relacionadas identificadas.

Para que la Parte 3 fuera más proporcional a la naturaleza y circunstancias típicas de una auditoría de EMC, el IAASB introdujo varios cambios en los requerimientos de las NIA en los que se basa la Parte 3. Estos cambios son relativamente más significativos que los realizados en otras partes. Sin embargo, debido a que muchos de estos cambios se encuadran en las categorías 3 y 4, como se señaló anteriormente, no se explican en este anexo. Esta Parte presenta un diseño y una estructura diferentes a los de la NIA 220 (Revisada), pero aun así genera resultados adecuados en relación con la gestión y el logro de la calidad en el encargo. Véase también “Cómo se aborda la proporcionalidad” en la Sección VIII.6.

4. Parte 4, Aceptación o continuidad de un encargo de auditoría y encargos de auditorías iniciales

NIA relacionadas

La Parte 4 se basa principalmente en las siguientes NIA:

- La NIA 210 aborda las responsabilidades del auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la administración y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno de la entidad.
- La NIA 510 aborda las responsabilidades del auditor en relación con los saldos iniciales en un encargo de auditoría inicial.

Diferencias clave entre la NIA para EMC y las NIA relacionadas

- La NIA para EMC, apartados 4.3.1(b), 4.7.2 y 4.7.3 no tienen requerimientos equivalentes en las NIA. Estos requerimientos son específicos de la NIA para EMC, ya que se refieren a la determinación de lo apropiado de su aplicación.
- Los apartados 18 a 20 de la NIA 210 no se incluyen en la NIA para EMC, ya que no se prevé que las condiciones (es decir, que existan conflictos entre las normas de información financiera y los requerimientos adicionales complementados por la legislación o la normativa, o que el auditor haya determinado que el marco de información financiera prescrito por la legislación o la normativa no sea aceptable) sean habituales para las EMC. Si existen leyes o regulaciones locales que entren en conflicto con los marcos de información financiera, los organismos locales lo identificarán al adoptar la NIA para EMC y decidirán cómo resolver el conflicto.

5. Parte 5, Planeación

NIA relacionadas

La Parte 5 se basa principalmente en las siguientes NIA:

- La NIA 240, trata de las responsabilidades del auditor con respecto a otra información en una auditoría de estados financieros.
- La NIA 300 que trata de las responsabilidades del auditor en relación con la planeación de una auditoría de estados financieros.
- La NIA 315 (Revisada 2019) que trata sobre la responsabilidad del auditor de identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
- La NIA 320²⁹ que trata de la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar el concepto de materialidad adecuadamente en la planeación y ejecución de la auditoría de estados financieros.
- La NIA 620 que trata de las responsabilidades que tiene el auditor respecto del trabajo de una persona u organización en un área de especialización distinta al de la contabilidad o auditoría, cuando dicho trabajo se utiliza para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada (es decir, expertos del auditor).

Diferencias clave entre la NIA para EMC y las NIA relacionadas

No hay diferencias clave entre la NIA para EMC y las NIA relacionadas identificadas.

6. Parte 6, Identificación y evaluación del riesgo

NIA relacionadas

La Parte 6 se basa principalmente en las siguientes NIA:

- La NIA 240 que trata de las responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros.
- La NIA 315 (Revisada 2019) que trata sobre la responsabilidad del auditor de identificar y evaluar los riesgos de incorrección material en los estados financieros.
- La NIA 402 que 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.
- La NIA 540 (Revisada), que trata de las responsabilidades del auditor con respecto a las estimaciones contables y las revelaciones correspondientes, en una auditoría de estados financieros.
- La NIA 550³⁰ que trata de las responsabilidades que tiene el auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes relacionadas en una auditoría de estados financieros.

²⁹ NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*.

³⁰ NIA 550, *Partes vinculadas*.

Diferencias clave entre la NIA para EMC y las NIA relacionadas

Para que la Parte 6 fuera más proporcional a la naturaleza y circunstancias típicas de una auditoría de EMC, el IAASB introdujo varios cambios en los requerimientos de las NIA en los que se basa la Parte 6. Estos cambios son relativamente más significativos que los realizados en otras partes. Sin embargo, debido a que muchos de estos cambios entran en las categorías 3 y 4 como se señaló anteriormente, no se explican en este Anexo. La Parte se ve y fluye de manera diferente en comparación con las NIA relacionadas, pero aun así produce resultados adecuados relacionados con la obtención de un conocimiento y la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material como base para diseñar y realizar procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos valorados.

Véase también “Cómo se aborda la proporcionalidad” en la Sección VIII.9. Esta sección establece que el sistema de control interno de una EMC es generalmente sencillo y menos formalizado que en entidades más grandes y complejas y, por lo tanto, hay requerimientos en la NIA que no se reflejan en la NIA para EMC, ya que se consideraron no necesarios debido a la naturaleza y circunstancias típicas de una EMC.

- Los apartados 6.5.1 y 6.7.2 no tienen requerimientos equivalentes en las NIA. Se trata de requerimientos específicos de la NIA para EMC que requieren al auditor:
 - Evaluar el uso adecuado de la NIA para EMC una vez realizada la identificación y evaluación de riesgos y el auditor tenga un conocimiento más profundo de la entidad; y
 - Documentar la evaluación del auditor sobre el uso adecuado de la NIA para la EMC.
- El apartado 23 de la NIA 315 (Revisada 2019) no se refleja en la NIA para EMC. Este es un requerimiento condicional que se aplica cuando el auditor identifica riesgos de incorrección material que la administración no identificó. Es menos probable que una típica EMC cuente con procesos formales de evaluación de riesgos, y es probable que el proceso sea sencillo. Esto también se refleja en el hecho de que el verbo que define el esfuerzo de trabajo para comprender el proceso de evaluación de riesgos de la entidad es “indagación”. La indagación se consideró suficiente y proporcionada para una auditoría de una EMC (véase la NIA para EMC, apartado 6.3.1(a)).
- El apartado 36 de la NIA 315 (Revisada 2019) no se refleja en la NIA para EMC. Este apartado requiere que el auditor evalúe si su determinación sobre las clases significativas de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar sigue siendo adecuada. Se espera que la naturaleza de las clases de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar en una EMC sea más simple y no provenga de numerosas fuentes desagregadas, por lo tanto, es probable que la determinación de las clases significativas de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar en una auditoría de la evaluación de riesgos de una EMC sea sencilla. Consulte también “Cómo se aborda la proporcionalidad” en la Sección VIII.9, que aborda cómo varios requerimientos de la NIA 315 (Revisada 2019) relacionados con la identificación y evaluación de los riesgos de incorrección material, y la determinación de las aseveraciones relevantes y las clases significativas relacionadas de transacciones, saldos de cuentas e información a revelar se combinan en un solo requerimiento en el apartado 6.4.1 de la NIA para EMC.

7. Parte 7, Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

NIA relacionadas

La Parte 7 se basa principalmente en las siguientes NIA:

- La NIA 240 que trata de las responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros.
- La NIA 250 (Revisada), que aborda la responsabilidad del auditor de considerar las leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros.
- La NIA 330³¹ que 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).
- La NIA 450³² que 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 501 que 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, la NIA 500 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.
- La NIA 505³³ que trata del uso por parte del auditor de procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría de conformidad con los requerimientos de la NIA 330 y la NIA 500.
- La NIA 530³⁴ que 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.
- La NIA 540 (Revisada), que trata de las responsabilidades del auditor con respecto a las estimaciones contables y las revelaciones correspondientes, en una auditoría de estados financieros.
- La NIA 550 que trata de las responsabilidades del auditor en lo que respecta a las relaciones y transacciones con partes relacionadas en una auditoría de estados financieros.
- La NIA 570 (Revisada)³⁵ que trata de las responsabilidades del auditor, en la auditoría de estados financieros, en relación con aspectos de negocio en marcha y las implicaciones para el informe de auditoría.

Diferencias clave entre la NIA para EMC y las NIA relacionadas

- El apartado 25 de la NIA 250 (Revisada) no se refleja en la NIA para EMC. Este apartado requiere que el auditor se comunique con el nivel de autoridad inmediatamente superior a la administración o los responsables del gobierno de la entidad. En el caso de una EMC se espera que sea poco probable que exista un nivel de autoridad superior al de los responsables del gobierno de la entidad.

³¹ NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*.

³² NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*.

³³ NIA 505, *Confirmaciones externas*.

³⁴ NIA 530, *Muestreo de auditoría*.

³⁵ NIA 570 (Revisada), *Empresa en funcionamiento*.

Cuando exista un nivel de autoridad superior, es probable que esté claro con quién comunicarse en caso de incumplimiento. Además, cuando esto sea común en una jurisdicción local, los organismos locales lo identificarían como parte de su consideración para el uso de la NIA para EMC y al agregar requerimientos o directrices locales adicionales.

- El apartado 23 de la NIA 330 no se refleja en la NIA para EMC. Se trata de un requerimiento condicional que requiere que el auditor evalúe si es necesario modificar la evaluación del riesgo relacionada y la naturaleza, momento de realización o extensión planificadas de los procedimientos sustantivos que cubren el periodo restante, si se detectan en una fecha intermedia incorrecciones que el auditor no esperaba al evaluar los riesgos de incorrecciones materiales. En la NIA para EMC, se ha puesto menos énfasis en la ejecución de procedimientos preliminares dado que es probable que la auditoría de una EMC ocurra después del fin de año. Se han incluido requerimientos generales sobre pruebas preliminares en el apartado 7.3.15. Además, el apartado 6.4.9 requiere que el auditor revise la evaluación de los riesgos de incorrección material y modifique los procedimientos de auditoría adicionales planificados en circunstancias en las que el auditor obtiene evidencia de auditoría al realizar procedimientos de auditoría adicionales, o si obtiene nueva información, cualquiera de los cuales es inconsistente con la evidencia de auditoría en la que el auditor originalmente basó la evaluación.
- Los apartados 23(d) y 25(d) de la NIA 540 (Revisada) no se reflejan en la NIA para EMC debido a que los estados financieros de las EMC generalmente no incluyen estimaciones contables que involucren el uso de métodos o modelos, hipótesis o datos que sean complejos. Por el contrario, las estimaciones contables suelen ser relativamente sencillas y presentan un menor grado de incertidumbre, complejidad y subjetividad. Por lo tanto, no se incluyeron los siguientes apartados:
 - El apartado 23(d) es un requerimiento condicional cuando la aplicación del método por parte de la administración implica un modelo complejo.
 - El párrafo 25(d) requiere que el procedimiento de auditoría posterior del auditor determine si la administración ha comprendido o interpretado adecuadamente los datos. Este requerimiento se aplica a circunstancias más complejas, como cuando existen términos legales o contractuales complejos.
- El apartado 15 de la NIA 505 no se refleja en la NIA para EMC. Este apartado se refiere a las confirmaciones negativas y ha sido excluido de la NIA para EMC porque, como se explica en la NIA 505, las confirmaciones negativas proporcionan evidencia de auditoría menos persuasiva y no pueden utilizarse como el único procedimiento sustantivo para abordar un riesgo valorado de incorrección material, salvo en circunstancias muy específicas. Además, rara vez se utilizan confirmaciones negativas.

8. Parte 8, Conclusión

NIA relacionadas

La Parte 8 se basa principalmente en las siguientes NIA:

- La NIA 330 que 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).

- La NIA 450 que 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 540 (Revisada), que trata de las responsabilidades del auditor con respecto a las estimaciones contables y las revelaciones correspondientes, en una auditoría de estados financieros.
- La NIA 560, que aborda las responsabilidades del auditor en relación con los hechos posteriores en una auditoría de estados financieros.
- La NIA 570 (Revisada), que aborda las responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros en relación con aspectos de negocio en marcha y sus implicaciones para el informe de auditoría.
- La NIA 580,³⁶ que aborda la responsabilidad del auditor de obtener manifestaciones escritas de la administración y, cuando corresponda, de los responsables del gobierno de la entidad en una auditoría de estados financieros.

Diferencias clave entre la NIA para EMC y las NIA relacionadas

- El apartado 12 de la NIA 560 no se refleja en la NIA para EMC. Este es un requerimiento condicional que se aplica cuando las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera no prohíban que la administración 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 esa modificación. No se espera que esto sea una ocurrencia común en una auditoría de una EMC y, por lo tanto, no se incluye.

9. Parte 9, Formación de opinión y presentación de informes

NIA relacionadas

La Parte 9 se basa principalmente en las siguientes NIA:

- La NIA 570 (Revisada), que aborda las responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros en relación con aspectos de negocio en marcha y sus implicaciones para el informe de auditoría.
- La NIA 700 (Revisada)³⁷ que trata de la responsabilidad del auditor de formar una opinión sobre los estados financieros.
- La NIA 705 (Revisada)³⁸ que 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), concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.
- La NIA 706 (Revisada)³⁹ que trata con los *párrafos de énfasis* y *párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría*.
- La NIA 710 que trata de las responsabilidades del auditor en relación con la información comparativa en una auditoría de estados financieros.

³⁶ NIA 580, *Manifestaciones escritas*.

³⁷ NIA 700 (Revisada), *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*.

³⁸ NIA 705 (Revisada), *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

³⁹ NIA 706 (Revisada), *Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*.

- La NIA 720 (Revisada)⁴⁰ que trata de las responsabilidades del 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.

Diferencias clave entre la NIA para EMC y las NIA relacionadas

- Los apartados 43, 44 y 45 de la NIA 700 (Revisada) son requerimientos condicionales cuando el auditor aborda otras responsabilidades de información en el informe de auditoría sobre los estados financieros que son adicionales a las responsabilidades del auditor bajo las NIA. Estos requerimientos no se incluyen específicamente en el cuerpo del formato y contenido especificados del Informe de Auditoría en la Parte 9.4 de la NIA para EMC. Sin embargo, el apartado 9.4.1(c) menciona otras responsabilidades de información como una excepción para apartarse del formato y contenido especificados. En la [Guía complementaria sobre informes de auditoría](#) se incluyen textos ilustrativos sobre otras responsabilidades de presentación de informes, incluido un informe como ejemplo ilustrativo.
- Los apartados 53 y 54 de la NIA 700 (Revisada) se refieren a la información complementaria. Estos apartados son condicionales y se aplican si existe información complementaria que no es requerida por el marco de información financiera aplicable que se presenta con los estados financieros auditados. Se consideró que la información complementaria era menos común en los estados financieros de las EMC. Asimismo, cuando esto sea común en una jurisdicción, los organismos locales lo identificarían al considerar el uso de la NIA para EMC y al añadir requerimientos o directrices locales adicionales.
- El apartado 10 de la NIA 705 (Revisada) trata sobre la abstención de opinión y no se refleja en la NIA para EMC, ya que este requerimiento de la NIA es un requerimiento condicional y solo se aplica en circunstancias extremadamente raras. Los requerimientos derivados de circunstancias excepcionales generalmente no se incluyen en la NIA para EMC.
- La NIA 705 (Revisada), apartados 12 y 13, son requerimientos condicionales relacionados con la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada debido a una limitación impuesta por la administración. Estos apartados no se reflejan en la NIA para EMC debido a que el enfoque adoptado para la formación de opinión y la elaboración de informes (como se analiza en la Sección VIII.12) es diferente en esa norma. Los principios y resultados básicos relativos a la conclusión sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada, la obtención de evidencia de auditoría adicional cuando sea necesario y la modificación apropiada de la opinión del auditor o retirarse del encargo se abordan en los apartados 1.3.4, 8.5.5, 8.5.6, 9.5.1 y 9.5.2. Además, la gravedad de las situaciones contempladas en estos requerimientos de las NIA es probablemente menos común en las auditorías de las EMC.
- El apartado 15 de la NIA 705 (Revisada) no se refleja en la NIA para EMC. Este apartado se refiere a una situación en la que el auditor también expresa una opinión sobre un solo estado financiero o uno o más elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero y la NIA para EMC no aborda esas situaciones directamente (véase también la Sección VIII.2).
- La NIA 720 (Revisada), apartado 19, es un requerimiento condicional en caso de que el auditor concluya que existe una incorrección material en otra información obtenida después de la fecha del informe de auditoría. Este requerimiento no se ha reflejado en la NIA para EMC debido a la naturaleza esperada de la otra información para las EMC.
- La NIA 720 (Revisada), apartado 24, es un requerimiento condicional en caso de que la ley o

⁴⁰ NIA 720 (Revisada), *Responsabilidades del auditor con respecto a otra información*.

regulación de una jurisdicción específica requiera que el auditor haga referencia a la otra información en el informe de auditoría utilizando un diseño o redacción específicos. Este requerimiento no se refleja en la NIA para EMC, ya que, de conformidad con el perfil esperado de lo que constituye una EMC, no se espera que sea una situación común. El apartado 9.4.1 establece el formato y el contenido específicos del informe de auditoría en una auditoría de una EMC y las circunstancias en las que pueden existir desviaciones. Si las leyes o regulaciones locales requieren algo diferente en relación con la sección de otra información del informe de auditoría, los organismos locales lo identificarán al adoptar la NIA para EMC y decidirán cómo abordar la situación.

10. Parte 10, Auditorías de estados financieros del grupo

NIA relacionadas

La Parte 10 se basa en la NIA 600 (Revisada), que trata de las consideraciones especiales que se aplican a una auditoría de grupo, incluso en aquellas circunstancias en las que participan auditores de componentes.

Diferencias clave entre la NIA para EMC y las NIA relacionadas

- Los apartados 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 34, 36, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 50, 53 y 56 de la NIA 600 (Revisada) no se incluyen, ya que estos apartados son aplicables cuando los auditores de componentes están involucrados en la auditoría del grupo. La Autoridad de la NIA para EMC prohíbe el uso de la norma cuando participan auditores de componentes, excepto cuando la participación del auditor de componentes se limita a circunstancias en las que se necesita una presencia física para un procedimiento de auditoría específico en la auditoría del grupo. En estas circunstancias, se espera que la coordinación con el auditor del componente sea sencilla y que estos requerimientos de la NIA 600 (Revisada) no sean necesarios.
- Los apartados 20, 21, 39 y 40 de la NIA 600 (Revisada), no están incluidos en la NIA para EMC, ya que se relacionan con cuestiones complejas que no están contempladas como parte de las características cualitativas para las auditorías de grupo en el apartado A.3 de la NIA para EMC:
 - Los apartados 20 y 21 de la NIA 600 (Revisada) se refieren a las restricciones de acceso a la información o a las personas; y
 - Diferentes políticas contables o fechas de presentación de informes en un componente (apartados 39 y 40 de la NIA 600 (Revisada)).

Además de los apartados mencionados, tampoco se incluyeron otros apartados de la NIA 600 (Revisada), ya que se consideró que debían abordarse en el contexto de una EMC en las otras partes de la NIA para EMC. Estos cambios entran en las categorías 3 y 4 como se explicó y, por lo tanto, no se exponen en este anexo.

Requerimientos de documentación

La NIA para EMC contiene “Requerimientos generales de documentación” en la Parte 2.4 y “Requerimientos específicos de documentación” en cada Parte pertinente. Los requerimientos generales de documentación se aplican durante todo el encargo de auditoría. Los “Requerimientos específicos de documentación” tienen como objetivo aclarar cómo se aplican los requerimientos de documentación de la Parte 2.4 en las circunstancias de esas Partes (es decir, para ciertas etapas o aspectos específicos del encargo de auditoría) y para respaldar la aplicación uniforme de la Parte 2.4.

A continuación, se presentan extractos de todos los requerimientos de documentación de la NIA para EMC en las Partes 1 a 10. Un requerimiento de documentación se aplica únicamente a los requerimientos que son relevantes en las circunstancias.

1. Conceptos fundamentales, principios generales y requerimientos generales

1.9. Requerimientos específicos de documentación

- 1.9.1. En la documentación de auditoría, el auditor incluirá las comunicaciones sobre fraude que haya realizado a la administración, a los responsables del gobierno de la entidad, a las autoridades reguladoras y a otros.

2. Evidencia de auditoría y documentación

2.4. Requerimientos generales de la documentación

- 2.4.1. El auditor preparará documentación de auditoría oportunamente que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de:
- (a) La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría realizados de conformidad con esta norma y con los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, incluido el registro:
 - (i) Las características que identifican las partidas específicas o cuestiones sobre las que se han realizado pruebas;
 - (ii) La persona que realizó el trabajo y la fecha en que se completó dicho trabajo;
 - (iii) Quién revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de esa revisión.
 - (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.
- 2.4.2. Si el auditor identifica información inconsistente con la conclusión de la auditoría con respecto a una cuestión significativa, el auditor documentará el modo en que trató dicha incongruencia.
- 2.4.3. Si, en circunstancias excepcionales, el auditor juzga necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de esta norma, el auditor documentará el modo en que los procedimientos de auditoría alternativos aplicados alcanzan el objetivo de dicho requerimiento, y los motivos de no hacerlo.

- 2.4.4. El auditor documentará las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la administración y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad, y con otros, incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y con quien se sostuvo dichas discusiones.

Documentación de las comunicaciones

- 2.4.5. En el caso de que las cuestiones que deban ser comunicadas en aplicación de esta norma, lo sean verbalmente, el auditor las 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.
- 2.4.6. En el caso de las comunicaciones escritas, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todas las cuestiones que surjan durante la auditoría.

3. Gestión de la calidad del encargo

3.3. Requerimientos específicos de documentación

- 3.3.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:
- (a) Cuestiones identificadas, discusiones relevantes y conclusiones alcanzadas con respecto al cumplimiento de responsabilidades de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los requerimientos de independencia aplicables.
 - (b) Si el encargo de auditoría está sujeto a una revisión de la calidad del encargo, si esa revisión se completó en la fecha del informe de auditoría o antes.

4. Aceptación o continuidad de un encargo de auditoría y encargos de auditoría iniciales

4.7. Requerimientos específicos de documentación

- 4.7.1. El auditor debe incluir en la documentación de auditoría las cuestiones clave identificadas, las discusiones relevantes y las conclusiones alcanzadas con respecto a la aceptación y continuidad de la relación con el cliente y el encargo de auditoría.
- 4.7.2. El auditor documentará la base para la determinación hecha para usar la NIA para EMC.
- 4.7.3. El auditor documentará los cambios, si los hubiere, a la determinación del uso de la NIA para EMC si llega a la atención del auditor más información durante la auditoría que pueda cambiar el juicio profesional hecho al respecto.
- 4.7.4. El auditor deberá dejar constancia en una carta del encargo de auditoría u otra forma adecuada de acuerdo escrito:
- (a) Que la auditoría se realizará utilizando la NIA para EMC;
 - (b) El objetivo y el alcance de la auditoría de los estados financieros;
 - (c) Las respectivas responsabilidades del auditor y de la administración;
 - (d) La identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros;
 - (e) Una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor; y

- (f) Una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

4.7.5. Si las disposiciones o reglamentarias prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo de auditoría que se mencionan en esta norma, el auditor no tendrá que hacerlos

constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la administración reconoce y comprende sus responsabilidades.

5. Planeación

5.5. Requerimientos específicos de documentación

5.5.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría una descripción del alcance, oportunidad y dirección de la auditoría, incluyendo la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a realizar, y los cambios significativos realizados durante la auditoría junto con las razones de esos cambios.

Consideraciones cuando hay miembros del equipo del encargo distintos del socio del encargo

5.5.2. El auditor incluirá en la documentación de auditoría, las cuestiones discutidas entre el equipo del encargo y las decisiones significativas alcanzadas, incluidas las decisiones importantes con respecto a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrecciones materiales debidas a fraude.

5.5.3. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- (a) Los siguientes importes y los factores considerados en su determinación (incluidas las revisiones que correspondan):
 - (i) Materialidad para los estados financieros en su conjunto;
 - (ii) Cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de materialidad para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar; y
 - (iii) Materialidad para el desempeño del trabajo.
- (b) La cantidad por debajo de la cual las incorrecciones se considerarían claramente triviales.

6. Identificación y evaluación de riesgos

6.7. Requerimientos específicos de documentación

6.7.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- (a) Elementos clave del conocimiento obtenido en relación con cada uno de los aspectos de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable, el sistema de control interno de la entidad, y los procedimientos realizados para identificar y evaluar los riesgos de incorrección material.
- (b) Los nombres de las partes relacionadas identificadas (incluidos los cambios respecto del periodo anterior) y la naturaleza de las relaciones entre las partes relacionadas;
- (c) La identificación y evaluación de riesgos de incorrección material, incluidos los riesgos debido a fraude, en los estados financieros y en las aseveraciones, incluidos los riesgos significativos

y los riesgos por los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada y la justificación de los juicios importantes realizados;

- (d) En su caso, las razones de la conclusión de que no existe riesgo de incorrección material debido a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos.
- (e) Los controles establecidos en los apartados 6.3.12 y 6.3.13 y la evaluación de si el control está diseñado de manera eficaz y la determinación de si el control se ha implementado; y
- (f) Para las estimaciones contables, los elementos clave del conocimiento por parte del auditor de las estimaciones contables, incluidos los controles según corresponda, el vínculo de los riesgos valorados de incorrección material con los procedimientos adicionales del auditor, y cualquier indicador de sesgo de la administración y cómo se abordaron.

6.7.2. El auditor deberá documentar el fundamento de la evaluación sobre si la NIA para EMC continúa siendo apropiada para la naturaleza y circunstancias de la entidad que está siendo auditada.

7. Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

7.7. Requerimientos específicos de documentación

7.7.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- (a) Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros.
- (b) La conexión entre los procedimientos realizados y los riesgos valorados en las aseveraciones;
- (c) Los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando estas no resulten;
- (d) Los resultados de los procedimientos de auditoría diseñados para responder al riesgo de que la administración sobrepase los controles;
- (e) Todas las incorrecciones acumuladas durante la auditoría y si han sido corregidas; y
- (f) Si el auditor planea utilizar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles obtenidos en auditorías anteriores, las conclusiones alcanzadas sobre confiar en esos controles que fueron probadas en una auditoría anterior.

7.7.2. Cuando el riesgo valorado de incorrección material se deba a fraude, la documentación del auditor deberá incluir la respuesta específica al fraude.

7.7.3. Cuando el auditor haya identificado o sospechado incumplimiento de leyes y regulaciones, deberá documentar:

- (a) Los resultados de las discusiones con la administración y, cuando corresponda, con los responsables del gobierno de la entidad y otros; incluyendo cómo se ha respondido a la cuestión; y
- (b) Los procedimientos de auditoría realizados, los juicios profesionales significativos realizados y la conclusión alcanzada en consecuencia.

7.7.4. Con respecto a las estimaciones contables, el auditor deberá documentar los juicios significativos relativos a la determinación del auditor sobre si las estimaciones contables y la información a revelar relacionada es razonable en el contexto del marco de información financiera aplicable o si contienen incorrecciones.

8. Conclusión

8.9. Requerimientos específicos de documentación

8.9.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- (a) Todas las incorrecciones acumuladas durante la auditoría y si han sido corregidas y la conclusión del auditor sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o en conjunto, y la base para esa conclusión; y
- (b) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas durante el encargo de auditoría y cómo se implementaron esas conclusiones.

8.9.2. 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.

8.9.3. 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.

8.9.4. Una vez finalizado 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.

8.9.5. Si corresponde, el auditor documentará el incumplimiento de un objetivo de cualquier Parte de la NIA para EMC, y la acción resultante (tal como el efecto en la opinión del auditor o el retirarse del encargo si el objetivo general del auditor no se puede cumplir).

8.9.6. Si el auditor considera necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría una vez completada la compilación del expediente final de la auditoría, el auditor deberá, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o adiciones, documentar:

- (a) los motivos específicos para hacerlas; y
- (b) la fecha y las personas que las realizaron y revisaron.

9. Formación de la opinión y el informe

9.9. Requerimientos específicos de documentación

9.9.1. El auditor deberá documentar los procedimientos realizados en relación con la otra información y la versión final de la otra información.

10. Auditorías de estados financieros del grupo

10.8. Requerimientos específicos de documentación

10.8.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- (a) La base para la determinación de los componentes por parte del auditor con el fin de planear y realizar la auditoría del grupo;
- (b) La base para la determinación de la materialidad para el desempeño de trabajo del componente; y
- (c) Los elementos clave para el conocimiento del sistema de control interno del grupo.

Este documento fue preparado por el personal del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB).

La finalidad del IAASB es servir al interés público mediante el establecimiento de normas de alta calidad sobre auditoría, aseguramiento y otras normas relacionadas facilitando la convergencia nacional e internacional de estas normas, incrementando la calidad y coherencia de la práctica en el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento a nivel mundial.

El IAASB desarrolla normas de auditoría y de revisión y orientaciones bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (Public Interest Oversight Board, PIOB), que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB (IAASB Stakeholder Advisory Group), que proporciona aportaciones al interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones.

Por medio de acuerdos de propiedad intelectual y de nivel de servicio, la Federación Internacional de Contadores gestiona las solicitudes para traducir o reproducir contenidos del IAASB y del IESBA. Para obtener permiso para reproducir o traducir esta o cualquier otra publicación o para obtener información sobre cuestiones de propiedad intelectual, visite [Permissions](#) o contacte Permissions@ifac.org.

El IAASB®, la Fundación Internacional para la Ética y la Auditoría™ (IFEATM) y la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®) no aceptan responsabilidad por las pérdidas causadas a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuar basándose en el material de esta publicación, ya sea que dicha pérdida sea causada por negligencia o de otra manera.



IAASB

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

www.iaasb.org

@IAASB_News



company/iaasb



@iaasb

*“Esta Guía de implementación por primera vez: Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para EMC)” de la International Auditing and Assurance Standards Board publicadas en la lengua inglesa por la International Federation of Accountants (IFAC) en marzo de 2025, ha sido traducida al español por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en octubre de 2025, y se reproduce con permiso de la IFAC. El texto aprobado de *Guía de implementación por primera vez: Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para EMC)* es el publicado por la IFAC en lengua inglesa. La IFAC no asume ninguna responsabilidad por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que puedan surgir como resultado de ello.*

Texto en lengua inglesa de First Time Implementation Guide. The International Standard Statement of Less Complex Entities (ISA for LCE) © 2025 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Todos los derechos reservados. Texto en español de Guía de implementación por primera vez: Norma Internacional de Auditoría para Auditorías de Estados Financieros de Entidades Menos Complejas (NIA para EMC) © 2025 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Todos los derechos reservados. Título original: First Time Implementation Guide. The International Standard Statement of Less Complex Entities (ISA for LCE). March, 2025.

Para obtener permiso por escrito de IFAC para reproducir, almacenar transmitir, o hacer otros usos similares de este documento, contacte: permissions@ifac.org”.