

Pronunciamiento final

Diciembre 2023

*La Norma Internacional de Auditoría para auditorías
de estados financieros de entidades menos
complejas*

La NIA para EMC

y

**Modificaciones de concordancia
a otras Normas Internacionales**

Traducido por:



International Auditing
and Assurance
Standards Board





Certificación del PIOB de la

“Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas” del IAASB.

El Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB) ha supervisado el proceso de emisión de normas durante todo el ciclo de desarrollo de la NIA para EMC del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) (la “Norma”).

Las recomendaciones y los aspectos de interés público puestos de manifiesto por el PIOB y que se han proporcionado al IAASB durante todo el proceso de emisión de la norma están disponibles en el sitio web del PIOB.

El IAASB ha proporcionado una declaración escrita acerca de que la Norma se ha desarrollado de conformidad con el debido proceso acordado y que responde al interés público; fundamentado en los conceptos y por los principios del Marco de Interés Público (MIP), el cual se está implementando en el proceso de emisión de normas y está disponible en el sitio web del PIOB¹.

El PIOB considera que la Norma se ha desarrollado de una manera congruente con el debido proceso acordado. El PIOB también considera que la Norma responde al interés público fundamentado en los conceptos y principios del MIP.

Diciembre de 2023

¹ [Marco del interés público](#)

Sobre el IAASB

Este documento ha sido desarrollado y aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB)

El objetivo del IAASB es servir al interés del público mediante la emisión de normas de auditoría, aseguramiento y otras normas relacionadas de alta calidad y facilitando la convergencia de las normas de auditoría y aseguramiento internacionales y nacionales, mejorando de esta forma la calidad y la consistencia de la práctica en todo el mundo y fortaleciendo la confianza pública en la profesión de auditoría y aseguramiento a nivel global.

El IAASB desarrolla normas de auditoría y de revisión y orientaciones para su uso por todos los profesionales de la contabilidad bajo un proceso compartido de emisión de normas con la participación del Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB), que supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo de Asesoramiento del IAASB, que proporciona aportaciones de interés público en el desarrollo de las normas y orientaciones.



International Auditing
and Assurance
Standards Board®

CONTENIDO

La Norma internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas	6
Modificaciones de concordancia	

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

(Aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2025)

CONTENIDO

	Página
Prefacio la NIA para EMC	9
A. Aplicabilidad de la NIA para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas	14
1. Conceptos fundamentales, principios generales y requerimientos generales	22
1.1. Fecha de entrada en vigor	22
1.2. Requerimientos de ética aplicables y gestión de la calidad en la firma de auditoría	22
1.3. Objetivos globales del auditor.....	23
1.4. Conceptos fundamentales y principios generales para la realización de la auditoría	24
1.5. Fraude.....	26
1.6. Disposiciones legales y reglamentarias.....	27
1.7. Partes vinculadas.....	28
1.8. Comunicaciones generales con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad	29
1.9. Requerimientos específicos de documentación.....	31
2. Evidencia de auditoría y documentación	32
2.1. Objetivos.....	32
2.2. Evidencia de auditoría suficiente y adecuada.....	32
2.3. Información que se debe utilizar como evidencia de auditoría.....	33
2.4. Requerimientos generales de documentación.....	35
3. Gestión de la calidad del encargo	38
3.1. Objetivo.....	38
3.2. Las responsabilidades del socio del encargo	38
3.3. Requerimientos específicos de documentación.....	43
4. Aceptación o continuidad de un encargo de auditoría y encargos iniciales de auditoría	44
4.1. Objetivos.....	44
4.2. Condiciones previas a una auditoría	45
4.3. Consideraciones sobre la aceptación o continuidad	46
4.4. Términos del encargo de auditoría	47
4.5. Encargos iniciales de auditoría.....	48
4.6. Requerimientos específicos de comunicación.....	49
4.7. Requerimientos específicos de documentación.....	49

5. Planificación.....	51
5.1. Objetivos.....	51
5.2. Actividades de planificación	51
5.3. Importancia relativa o materialidad.....	55
5.4. Requerimientos específicos de comunicación.....	57
5.5. Requerimientos específicos de documentación.....	57
6. Identificación y valoración del riesgo	59
6.1. Objetivos.....	59
6.2. Procedimientos para identificar y valorar riesgos y actividades relacionadas	59
6.3. Conocimiento de los aspectos relevantes de la entidad	62
6.4. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	72
6.5. Evaluación de si es adecuada la utilización de la nia para emc.....	77
6.6. Requerimientos específicos de comunicación.....	77
6.7. Requerimientos específicos de documentación.....	77
7. Respuestas a riesgos valorados de incorrección material.....	79
7.1. Objetivos.....	79
7.2. Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros	80
7.3. Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones	81
7.4. Áreas específicas en las que centrarse	89
7.5. Acumulación de incorrecciones.....	101
7.6. Requerimientos específicos de comunicación.....	102
7.7. Requerimientos específicos de documentación.....	103
8. Conclusión	105
8.1. Objetivos.....	105
8.2. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la auditoría	105
8.3. Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global	106
8.4. Hechos posteriores al cierre.....	106
8.5. Las evaluaciones del auditor y otras actividades para fundamentar la conclusión del auditor	108
8.6. Manifestaciones escritas	110
8.7. Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad.....	113
8.8. Requerimientos específicos de comunicación.....	114
8.9. Requerimientos específicos de documentación.....	115
9. Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe	117
9.1. Objetivos.....	117
9.2. Formación de la opinión sobre los estados financieros	117
9.3. Tipo de opinión.....	119
9.4. Informe de auditoría	119
9.5. Modificaciones a la opinión	124
9.6. Otros párrafos en el informe de auditoría	133

9.7.	Información comparativa – cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos.....	136
9.8.	Otra información.....	137
9.9.	Requerimientos específicos de documentación.....	139
10.	Auditorías de estados financieros de grupos	141
10.1.	Objetivo.....	141
10.2.	Actividades de planificación	141
10.3.	Importancia relativa o materialidad.....	142
10.4.	Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo.....	143
10.5.	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material	144
10.6.	Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material	144
10.7.	Requerimientos específicos de comunicación.....	146
10.8.	Requerimientos específicos de documentación	146
Anexo 1	147
Anexo 2	162
Anexo 3	165
Anexo 4	166
Anexo 5	170
Anexo 6	172
Anexo 7	174

Prefacio a la NIA para EMC

- P.1. Esta norma (es decir, la NIA para EMC) ha sido diseñada para alcanzar una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (EMC) en los sectores público y privado. La norma se ha desarrollado para reflejar la naturaleza y las circunstancias de una auditoría de estados financieros de una EMC y producir un encargo de auditoría de calidad de manera congruente. Esta norma parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NIGC ¹² o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. Se alcanza un encargo de calidad a través de la planificación y ejecución del encargo y de la emisión del informe sobre este de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables. Alcanzar el objetivo de esta norma implica la aplicación del juicio profesional y el mantener escepticismo profesional.
- P.2. Esta norma se ha redactado en el contexto de una auditoría de un conjunto completo de estados financieros con fines generales de una EMC tal y como se contempla en la parte A. También puede adaptarse, según sea necesario en función de las circunstancias del encargo, a una auditoría de un conjunto completo de estados financieros con fines específicos o a la auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero, siempre que la entidad sea una EMC tal y como se establece en la parte A.
- P.3. Cuando se realiza un encargo de auditoría utilizando esta norma, las Normas Internacionales de Auditoría no son aplicables al encargo.
- P.4. La parte A establece la aplicabilidad para determinar la utilización adecuada de la NIA para EMC. La decisión de requerir o permitir utilizar esta norma, incluidas las descripciones del tipo de entidades para las cuales se puede utilizar una auditoría de conformidad con esta norma, recaen en las autoridades legisladoras y reguladoras o en los organismos locales con autoridad para la emisión de normas.
- P.5. Si esta norma se utiliza para encargos de auditoría distintos de los contemplados en la parte A, no se permite al auditor que manifieste el cumplimiento con la NIA para EMC en su informe de auditoría.
- P.6. Esta norma no invalida las disposiciones legales o reglamentarias locales que regulan las auditorías de estados financieros en una jurisdicción concreta. La NIA para EMC no trata las responsabilidades del auditor que pueden existir en las disposiciones legales o reglamentarias. Dichas responsabilidades pueden diferir de las establecidas en esta norma y es responsabilidad del auditor asegurarse del cumplimiento de todas las obligaciones relevantes legales, reglamentarias o profesionales.

² Norma Internacional de Gestión de la Calidad (NIGC) 1 *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*

El marco de información financiera aplicable

P.7. Los estados financieros sometidos a auditoría son los de la entidad, preparados por la dirección bajo la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad. Las disposiciones legales o reglamentarias pueden establecer las responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con la información financiera. Esta norma no impone responsabilidades a la dirección o los responsables del gobierno de la entidad y no invalida las disposiciones legales o reglamentarias que rigen sus responsabilidades. No obstante, una auditoría de conformidad con esta norma se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido que tienen determinadas responsabilidades que son fundamentales para la realización de la auditoría. La auditoría de los estados financieros no exime a la dirección o a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad sobre la preparación de los estados financieros

La extensión de las responsabilidades de la dirección o su descripción pueden diferir dependiendo de la jurisdicción de la que se trate. Si bien pueden existir diferencias en la extensión de estas responsabilidades o en el modo en que se describen, una auditoría de conformidad con esta norma se realiza partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad han reconocido y comprendido que son responsables:

- *de la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, de su presentación fiel;*
- *del control interno que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y*
- *de proporcionar al auditor acceso sin restricciones a toda la información de la que tengan conocimiento que sea relevante para la preparación de los estados financieros, información adicional que pueda solicitar el auditor y acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las cuales el auditor determine que es necesario obtener evidencia de auditoría.*

P.8. El marco de información financiera aplicable a menudo comprende normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o por requerimientos legales o reglamentarios.

P.9. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros. Aunque es posible que el marco no especifique el modo de contabilizar o de revelar todas las transacciones o los hechos, normalmente contiene principios generales lo suficientemente amplios como para que puedan servir de base para desarrollar y aplicar políticas contables congruentes con los conceptos que subyacen a los requerimientos del marco.

P.10. Algunos marcos de información financiera son marcos de imagen fiel, mientras que otros son marcos de cumplimiento. Esta norma cubre ambos marcos. El término “marco de

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

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

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

Una auditoría de estados financieros

- P.11. El objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión de una opinión, por parte del auditor, sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. Como base para la opinión del auditor, esta norma requiere que el auditor obtenga una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error.
- P.12. Una seguridad razonable es un grado alto de seguridad. Se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión inadecuada cuando los estados financieros contengan incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo. No obstante, una seguridad razonable no significa un grado absoluto de seguridad, debido a que existen limitaciones inherentes a una auditoría que hacen que la mayor parte de la evidencia de auditoría a partir de la cual el auditor alcanza conclusiones y en la que basa su opinión sea más convincente que concluyente.

Limitaciones inherentes a una auditoría

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

Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con esta norma. En consecuencia, el posterior descubrimiento de una incorrección material, debida a fraude o error, por sí solo, no indica la existencia de un fallo en la realización de una auditoría de conformidad con esta norma. Sin embargo, las limitaciones inherentes a

una auditoría no son una justificación para que el auditor se conforme con evidencia de auditoría que no llegue a ser convincente.

Estructura de la NIA para EMC

P.13. La NIA para EMC incluye:

- (a) La parte A, que establece la aplicabilidad para determinar la utilización adecuada de la NIA para EMC.
- (b) La parte 1, que establece los conceptos fundamentales, principios generales y requerimientos generales que se deben aplicar durante toda la auditoría.
- (c) La parte 2, que establece los requerimientos generales relativos a evidencia de auditoría y documentación, así como el objetivo global de la auditoría.
- (d) La parte 3, que establece las obligaciones y responsabilidades del auditor y del socio del encargo en relación con la gestión de la calidad en una auditoría de una EMC.
- (e) Las partes 4 a 9, que siguen el flujo de un encargo de auditoría y establecen requerimientos detallados para la auditoría. Cada una de estas partes también incluye requerimientos de comunicación y documentación, según sea necesario.
- (f) La parte 10, que establece las consideraciones especiales aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo.
- (g) Los Anexos, que incluyen el glosario de términos utilizados en esta norma, afirmaciones, un ejemplo de carta de encargo y un ejemplo de carta de manifestaciones, así como otro material relevante para la implementación de los requerimientos contenidos en esta norma.

P.14. El contenido de las partes 1 - 10 incluye: Partes 1-10

- (a) Anotaciones introductorias en un cajetín separado que establece el contenido y alcance de esa parte (pero no genera obligaciones adicionales para el auditor).
- (b) Objetivo u objetivos, que asocian los requerimientos de esa parte con el objetivo global de la auditoría.
- (c) Requerimientos que se deben cumplir, excepto cuando el requerimiento incluya una condición y esta no se dé. Los requerimientos se expresan utilizando el tiempo verbal futuro.
- (d) Anotaciones explicativas esenciales (AEE) diseñadas para proporcionar explicaciones adicionales aplicables a una subsección o requerimiento específicos. Todas las AEE se presentan en cursiva en cajetines azules separados. Existen dos tipos de AEE: las AEE introductorias generales, que explican el contexto de la sección que se incluye a continuación, y las AEE específicas para el requerimiento situado inmediatamente antes.

Algunos requerimientos y AEE son aplicables solo cuando hay miembros del equipo del encargo distintos del socio del encargo. Dichos requerimientos y AEE se presentan en un cajetín bajo el título «Consideraciones cuando hay miembros del equipo del encargo distintos del socio del encargo».

- P.15. Las definiciones, que describen el significado que se atribuye a ciertos términos a efectos de esta norma, se pueden encontrar en el glosario de términos en el anexo 1. Las definiciones facilitan la aplicación e interpretación congruentes 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.
- P.16. A efectos de esta norma, «EMC» o «entidad» también hace referencia a un grupo (es decir, cuando una auditoría es una auditoría de estados financieros de un grupo).

Material de ayuda no obligatorio

- P.17. El IAASB puede emitir publicaciones del personal u otro material no obligatorio para facilitar la implementación de la NIA para EMC.

Entidades del sector público

- P.18. Esta norma es aplicable a encargos del sector público, cuando sean aplicables las consideraciones establecidas en la Parte A sobre aplicabilidad. Sin embargo, las responsabilidades del auditor del sector público pueden verse afectadas por el mandato de auditoría o por las obligaciones de las entidades del sector público contempladas en las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones (tales como órdenes ministeriales, requerimientos administrativos o resoluciones parlamentarias), que pueden establecer un alcance más amplio que el de una auditoría de estados financieros de conformidad con esta norma. Dichas responsabilidades adicionales no se tratan en esta norma. Es posible que se traten en los pronunciamientos de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría o de los emisores de normas nacionales, o en directrices desarrolladas por entidades públicas con competencia en materia de auditoría del sector público.
- P.19. El marco de información financiera aplicable utilizado por una entidad del sector público es determinado por los marcos legales y reglamentarios relevantes para cada jurisdicción o dentro de cada área geográfica. Algunas cuestiones que se pueden considerar en la aplicación por la entidad de los requerimientos de información financiera aplicables y el modo en que se aplican en el contexto de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno incluyen si la entidad aplica plenamente el criterio contable del devengo o si aplica el criterio contable de caja de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, o un criterio mixto.
- P.20. Es posible que la propiedad de una entidad del sector público no tenga la misma relevancia que en el caso del sector privado porque las decisiones relativas a la entidad puede que se tomen fuera de esta como resultado de procesos políticos. En consecuencia, es posible que la dirección no tenga control sobre ciertas decisiones que se toman. Algunas cuestiones que pueden ser relevantes incluyen comprender la capacidad de la entidad de tomar decisiones unilaterales y la capacidad de otras entidades del sector público para controlar o influir en el mandato y en la dirección estratégica de la entidad.
- P.21. Cuando corresponde, las AEE incluyen consideraciones adicionales específicas para entidades del sector público.

A. Aplicabilidad de la NIA para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas

Contenido de esta parte

La parte A establece la aplicabilidad para determinar la utilización adecuada de la NIA para EMC.

La NIA para EMC está diseñada para permitir alcanzar los objetivos globales del auditor dadas la naturaleza y las circunstancias habituales de una EMC tal y como se describe en esta parte. Existen limitaciones a la utilización de la NIA para EMC que se enmarcan en tres categorías: prohibiciones específicas, características cualitativas y umbrales cuantitativos. La parte A también describe las responsabilidades de las autoridades legisladoras o reguladoras o de los pertinentes organismos locales con autoridad para la emisión de normas de apoyar el uso adecuado de esta norma. La utilización de «EMC» o de «entidad» también hace referencia a un grupo (es decir, cuando la auditoría es una auditoría de los estados financieros de un grupo)³.

Los requerimientos de esta NIA para EMC se han diseñado para ser proporcionales a la naturaleza y las circunstancias típicas de una auditoría de una EMC (es decir, no tratan cuestiones o circunstancias complejas). Si la NIA para EMC se utiliza en una auditoría que queda fuera del alcance previsto de esta norma, el cumplimiento de los requerimientos de la NIA para EMC no será suficiente para que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada que sustente una opinión de seguridad razonable.

El Material adicional sobre la aplicabilidad de la norma (Material adicional sobre aplicabilidad) proporciona orientaciones adicionales para las autoridades legisladoras o reguladoras o para los pertinentes organismos locales con autoridad para la emisión de normas cuando hagan frente a sus responsabilidades según se describe en esta parte. Además, el Material adicional sobre aplicabilidad explica más detalladamente cuestiones que pueden ser relevantes para firmas de auditoría y auditores en la determinación de si es adecuado utilizar la NIA para EMC.

Limitaciones a la utilización de la NIA para EMC

Las limitaciones a la utilización de la NIA para EMC se enmarcan en tres categorías:

- *tipos específicos de entidades para las cuales está prohibida la utilización de la NIA para EMC (es decir, prohibiciones específicas);*

³ Un «grupo» es una entidad para la que se preparan estados financieros de grupo y «estados financieros de un grupo» son estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. El término “proceso de consolidación” utilizado en la NIA para EMC no tiene como finalidad tener el mismo significado que “consolidación” o “estados financieros consolidados” como se definen o describen en los marcos de información financiera. Más bien, el término “proceso de consolidación” se refiere más ampliamente al proceso utilizado para preparar estados financieros de un grupo. El glosario de términos (**Anexo 1**) describe el significado que se atribuye a ciertos términos a efectos de la NIA para EMC, incluido el significado de grupo y de estados financieros de un grupo.

- *características cualitativas que describen una EMC y que, si una entidad no las reúne, normalmente se impediría la utilización de la NIA para EMC en la auditoría de los estados financieros de esa entidad; y*
- *umbrales cuantitativos que deben determinar por las autoridades legisladoras o reguladoras o por los pertinentes organismos locales con autoridad para la emisión de normas en cada jurisdicción.*

Para determinar si es adecuada la utilización de la NIA para EMC se han de considerar las tres categorías.

Prohibiciones específicas

El apartado A1 establece los tipos de entidades para las que está específicamente prohibida la utilización de esta norma.

A.1. La NIA para EMC no se utilizará si:

- Las disposiciones legales o reglamentarias prohíben la utilización de la NIA para EMC o especifican la utilización de normas de auditoría distintas de la NIA para EMC en la auditoría de estados financieros en esa jurisdicción.
- La entidad es una entidad cotizada.
- La entidad pertenece a uno de los siguientes tipos:
 - una entidad una de cuyas funciones principales es la captación de depósitos del público;
 - una entidad una de cuyas funciones principales es la de proporcionar seguros al público; o
 - un tipo de entidad para cuyo tipo específico está prohibida la utilización de la NIA para EMC por una autoridad legisladora o reguladora o por el pertinente organismo local con autoridad para la emisión de normas en la jurisdicción.
- La auditoría es una auditoría de un grupo y:
 - cualquiera de las entidades individuales o unidades de negocio que integran el grupo cumplen los criterios descritos en los apartados A.1(b) o A.1(c); o
 - cuando participan auditores de componentes, excepto si la participación del auditor de un componente se limita a circunstancias en las que se requiere la presencia física para un procedimiento de auditoría específico para la auditoría del grupo (por ejemplo, la asistencia a un recuento de existencias o la inspección física de activos o documentos).

Una única entidad legal puede estar organizada con más de una unidad de negocio, por ejemplo, una sociedad con operaciones en múltiples ubicaciones, como un negocio con múltiples sucursales. Cuando esas unidades de negocio tienen características tales como distintas ubicaciones, distinta dirección o un mayor distinto, y la información financiera se agrega para preparar los estados financieros de la única entidad legal, dichos estados financieros cumplen la definición de estados financieros de un grupo ya que incluyen la

información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación.

En algunos casos, una entidad legal única puede configurar su sistema de información para capturar información financiera para más de un producto o línea de servicio con objeto de producir información con fines legales o reglamentarios u otros fines de gestión. En estas circunstancias, los estados financieros de esa entidad no son estados financieros de grupo porque no se produce una agregación de información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. Además, capturar información por separado (por ejemplo, en un libro auxiliar) con fines legales o reglamentarios u otros fines de gestión no genera entidades o unidades de negocio separadas (por ejemplo, divisiones) a efectos de esta NIA para EMC.

Audidores de componentes

Un auditor de componente es un auditor que realiza trabajo de auditoría en relación con un componente⁴ para la auditoría del grupo. El auditor de un componente es parte del equipo del encargo en la auditoría de un grupo. Los auditores de componentes pueden pertenecer a una firma de la red, a una firma que no pertenece a la red o a la firma de auditoría del auditor del grupo (por ejemplo, otra oficina de la firma de auditoría del auditor del grupo).

En algunas circunstancias, el auditor del grupo puede realizar pruebas centralizadas sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, o puede aplicar procedimientos de auditoría relacionados con un componente. En esas circunstancias, el auditor del grupo no se considera auditor de un componente.

La parte 3 contiene requerimientos relacionados con la calidad del encargo, incluidos requerimientos de ética aplicables y sobre la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como de la revisión de su trabajo.

- A.2. Los tipos de los apartados A1 (a), (b) y (d) constituyen prohibiciones absolutas y no pueden modificarse. Las autoridades legisladoras o reguladoras o los pertinentes organismos locales con autoridad para la emisión de normas en la jurisdicción pueden modificar cada uno de los tipos descritos en el apartado A.1(c), pero no se puede eliminar ninguno de los tipos.

A.1. (c) establece algunos tipos de entidades que pueden presentar características de entidad de interés público. Las entidades con características de entidad de interés público pueden representar, de hecho o en apariencia, un grado de complejidad, y se prohíbe específicamente la utilización de la NIA para EMC. Se pueden hacer modificaciones añadiendo un tipo de entidades a la lista de entidades prohibidas, permitiendo que en subgrupos concretos de un tipo de entidades se utilice esta la norma o utilizando umbrales cuantitativos para prohibir la utilización de esta norma. Las autoridades legisladoras o reguladoras o los pertinentes organismos locales con autoridad para la emisión de normas pueden eliminar o cambiar las modificaciones que hayan introducido.

⁴ Un componente es una entidad, unidad de negocio, función o actividad empresarial, o alguna combinación de estas, que el auditor del grupo establezca con el fin de planificar y aplicar procedimientos de auditoría en una auditoría de un grupo.

Características cualitativas

Los requerimientos de esta NIA para EMC se han diseñado para que sean proporcionados en relación con la naturaleza y las circunstancias típicas de una auditoría de una EMC.

La NIA para EMC no se ha diseñado para tratar:

- *Cuestiones o circunstancias complejas relacionadas con la naturaleza y extensión de las actividades empresariales de la entidad, operaciones y las correspondientes transacciones y hechos relevantes para la preparación de los estados financieros.*
- *Asuntos, temas y cuestiones que aumentan o son indicativos de la presencia de complejidad, tales como los relacionados con la propiedad de la entidad, los acuerdos de gobernanza de la entidad o las políticas, procedimientos o procesos establecidos por la entidad.*

La NIA para EMC tampoco incluye requerimientos que traten:

- *Procedimientos o cuestiones generalmente relevantes para entidades cotizadas, incluida la información por segmentos o cuestiones clave de la auditoría.*
- *Cuando el auditor tiene previsto utilizar el trabajo de auditores internos, ya que ello no sería generalmente aplicable a una auditoría de una EMC.*
- *Cuando el auditor tiene previsto utilizar un informe proporcionado por un auditor de una entidad prestadora de servicios de una organización de servicios, 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 de que los controles en la organización de servicios operan de manera eficaz (es decir un informe tipo 2), ya que esto no es, generalmente, aplicable a una auditoría de una EMC.*

A.3. La siguiente lista describe características de una EMC a efectos de determinar si es adecuada la utilización de la NIA para EMC. Esta lista no es exhaustiva y no pretende ser completa (incluidos los indicadores numéricos) y pueden considerarse otras cuestiones relevantes. Cada una de las características cualitativas puede, por si sola, no ser suficiente para determinar si la NIA para EMC es adecuada en las circunstancias. Por lo tanto, la finalidad es que las cuestiones descritas en la lista se consideren de manera individual y en combinación. A efectos de las auditorías de grupo, estas consideraciones se aplicarán tanto al grupo como a cada una de las entidades individuales y unidades de negocio.

Actividades empresariales, modelo de negocio y sector	<p>Las actividades empresariales de la entidad, el modelo de negocio o el sector en el que la entidad opera no dan lugar a riesgos de negocio generalizados.</p> <p>No existen disposiciones legales o reglamentarias específicas que regulen las actividades empresariales que añadan complejidad (por ejemplo, requerimientos prudenciales).</p> <p>Las transacciones de la entidad proceden de pocas líneas de negocio o vías de ingreso.</p>
---	--

Estructura organizativa y dimensión	La estructura organizativa es sencilla, con pocas líneas o niveles de información y un equipo clave de dirección reducido (por ejemplo, 5 personas o menos).
Estructura de propiedad	La estructura de propiedad de la entidad es sencilla y existe una clara transparencia sobre la propiedad y el control, de modo que se conoce a todos los propietarios individuales y beneficiarios efectivos.
Naturaleza de la función financiera	<p>La entidad tiene una función financiera centralizada, incluidas actividades centralizadas relacionadas con la información financiera.</p> <p>Los empleados que participan en funciones relacionadas con la información financiera son pocos (por ejemplo, 5 personas o menos).</p>
Tecnología de la información (TI)	<p>El entorno de TI de la entidad, incluidos sus aplicaciones y procesos de TI, es sencillo.</p> <p>La entidad utiliza software comercial y no tiene capacidad para hacer modificaciones a los programas distintas de la de configurar el software (por ejemplo, el cuadro de cuentas, los parámetros de información o umbrales).</p> <p>El acceso al software se limita, generalmente, a una o dos personas designadas para realizar la configuración.</p> <p>Se necesitan pocos controles generales formales de TI en las circunstancias de la entidad.</p>
Aplicación del marco de información financiera y de las estimaciones contables	<p>Pocas cuentas o información a revelar en los estados financieros de la entidad necesitan la aplicación de juicio significativo de la dirección para aplicar los requerimientos del marco de información financiera.</p> <p>Los estados financieros de la entidad no incluyen, generalmente, estimaciones contables que impliquen la utilización de métodos, modelos, hipótesis o datos que sean complejos.</p>

<p>Características adicionales aplicables a auditorías de grupos</p> <p>En auditorías de grupos, además de las indicadas más arriba, deben considerarse las siguientes características cualitativas:</p>	
Estructura del grupo y actividades	<p>El grupo tiene pocas entidades o unidades de negocio (por ejemplo, 5 o menos).</p> <p>Las entidades o unidades de negocio dentro del grupo operan en jurisdicciones con características similares, por ejemplo, disposiciones legales y reglamentarias y prácticas empresariales.</p>
Acceso a la información o a las personas	La dirección del grupo podrá proporcionar al equipo del encargo acceso a información y acceso sin restricciones a las personas dentro del grupo que el auditor del grupo determine necesario.
Proceso de consolidación	<p>El grupo tiene un proceso de consolidación sencillo. Por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • los ajustes intragrupo y otros ajustes de consolidación no son complejos; • la información financiera de todas las entidades o unidades de negocio se ha preparado de conformidad con políticas contables similares aplicadas a los estados financieros del grupo; y • todas las entidades o unidades de negocio tienen la misma fecha de cierre, que es la utilizada para los estados financieros del grupo.

Sin perjuicio de que el juicio profesional se aplique en la determinación de si esta norma es adecuada para su utilización, en caso de que exista una incertidumbre acerca de si una auditoría cumple los criterios establecidos en esta parte sobre aplicabilidad, la utilización de la NIA para EMC no es adecuada.

Umbrales cuantitativos

- A.4. La determinación de umbrales cuantitativos facilita la utilización congruente y adecuada de esta NIA para EMC en una jurisdicción. Esta sección prevé que las autoridades legisladoras o reguladoras o los pertinentes organismos locales con autoridad para la emisión de normas determinarán uno o varios umbrales cuantitativos para la utilización de la NIA para EMC en sus respectivas jurisdicciones.

En el Material adicional sobre aplicabilidad se describen con mayor detalle orientaciones para el establecimiento de umbrales cuantitativos. Los umbrales cuantitativos se pueden establecer, por ejemplo, de modo general para todas las entidades aplicables de la jurisdicción o para entidades específicas o ciertos sectores o tipos de entidades. Al hacerlo, se han de considerar las prohibiciones específicas a la utilización de la NIA para EMC, tal

como establece esta parte, así como otras circunstancias específicas o necesidades que pueden ser aplicables en la jurisdicción. Si bien la complejidad no siempre está directamente relacionada con la dimensión de una entidad o de sus actividades, a menudo, la complejidad aumenta a medida que lo hacen algunos aspectos cuantitativos (por ejemplo, los ingresos, el total de activos, el número de empleados, etc.).

Para determinar los umbrales cuantitativos para la utilización de la NIA para EMC, se pueden considerar definiciones o umbrales ya existentes en una jurisdicción desarrolladas con finalidades diferentes, por ejemplo:

- La definición de «empresa pequeña» de la Comisión Europea⁵. Una empresa pequeña se define como aquella cuyo número de empleados es inferior a 50 personas y cuyo volumen anual de negocio o balance general anual no supera los 10 millones de euros.
- La definición de «pequeña empresa» del Departamento para el desarrollo de las pequeñas empresas de Sudáfrica⁶: Esta definición incluye la categoría «pequeña», que es una empresa con menos del equivalente a 50 trabajadores asalariados a tiempo completo y un volumen total de negocio anual que no supera un umbral específico que depende del sector o subsector de la economía al que pertenece la empresa.

El IAASB consideró que estas definiciones o umbrales pueden ser ejemplos adecuados para su consideración por una jurisdicción cuando determine los umbrales cuantitativos ajustados a las circunstancias económicas y otras de la jurisdicción.

Cuando el auditor esté determinando si es adecuada la utilización de la NIA para EMC, además de las prohibiciones específicas establecidas en el apartado A.1 y las características cualitativas del apartado A.3, han de considerar los umbrales cuantitativos establecidos por la jurisdicción.

Responsabilidades de las autoridades legisladoras o reguladoras o de los organismos locales pertinentes

Las decisiones acerca de la utilización exigida o permitida de las Normas Internacionales del IAASB (incluidas las Normas Internacionales de Auditoría y la NIA para EMC) recaen en las autoridades legisladoras o reguladoras o los pertinentes organismos locales con autoridad para la emisión de normas (como reguladores u organismos supervisores, emisores de normas de auditoría de la jurisdicción o nacionales, organismos profesionales de la contabilidad u otros según sea aplicable) en cada jurisdicción.

⁵ Esta definición procede de la web de la Comisión Europea: (https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en) disponible en la fecha de la finalización de la NIA para EMC (septiembre de 2023). Esta parte sobre aplicabilidad no se revisará posteriormente para cambios posteriores a esta definición.

⁶ Esta definición procede de la web del Departamento para el desarrollo de las pequeñas empresas de Sudáfrica: (https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf) disponible en la fecha de la finalización de la NIA para EMC (septiembre de 2023). Esta parte sobre aplicabilidad no se revisará posteriormente para cambios posteriores a esta definición.

Como parte de la adopción local y del proceso de implementación, se prevé que las autoridades legisladoras o reguladoras o los pertinentes organismos locales con autoridad para la emisión de normas:

- *Puedan añadir o modificar los tipos de entidades del apartado A.1(c), tal y como se establece en el apartado A.2.*
- *Determinen los umbrales cuantitativos descritos en el apartado A.4.*

Al hacerlo, deben considerarse las prohibiciones específicas y las características cualitativas, así como otras necesidades específicas que pueden ser relevantes en la jurisdicción.

1. Conceptos fundamentales, principios generales y requerimientos generales

Contenido de esta parte

La parte 1 establece:

- La fecha de entrada en vigor de esta norma.
- Los requerimientos de ética aplicables y las obligaciones de gestión de la calidad en la firma de auditoría.
- Objetivos globales del auditor. Cada parte de esta norma contiene un objetivo para planificar y ejecutar la auditoría y proporciona una relación entre los requerimientos en dicha parte con los objetivos globales del auditor. Los objetivos en cada parte ayudan al auditor a conocer los resultados previstos de los procedimientos contenidos en esa parte.
- Conceptos fundamentales, principios generales y requerimientos generales aplicables al encargo, incluidos el juicio profesional y el escepticismo profesional.
- Requerimientos generales relacionados con el fraude, disposiciones legales o reglamentarias, partes vinculadas y comunicaciones con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.
- Requerimientos generales de comunicación aplicables a todas las partes. En cada una de las partes, pueden incluirse requerimientos adicionales específicos de comunicación.

Alcance de esta parte

Los conceptos, principios y requerimientos generales de esta parte se aplican durante todo el encargo de auditoría.

1.1. Fecha de entrada en vigor

- 1.1.1. Esta norma es aplicable a las auditorías de estados financieros de EMC correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2025.

1.2. Requerimientos de ética aplicables y gestión de la calidad en la firma de auditoría

Requerimientos de ética aplicables para una auditoría de estados financieros

- 1.2.1. El auditor cumplirá los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en los encargos de auditoría de estados financieros.

Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden los contenidos en las disposiciones del Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales de Independencia) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con una auditoría de estados financieros, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

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

- *integridad;*
- *objetividad;*

- *competencia y diligencia profesionales;*
- *confidencialidad; y*
- *comportamiento profesional.*

Estos principios fundamentales de ética establecen el estándar de comportamiento que se espera de un profesional de la contabilidad. El Código de ética del IESBA incluye un marco conceptual que establece el enfoque que un profesional de la contabilidad ha de aplicar al identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales.

Gestión de la calidad en la firma de auditoría

- 1.2.2. El socio del encargo será un miembro de una firma de auditoría que aplica las NIGC o requerimientos nacionales que sean, al menos, igual de exigentes.

Los sistemas de gestión de la calidad, incluidos las políticas o los procedimientos, son responsabilidad de la firma de auditoría. La NIGC 1 es aplicable a todas las firmas de auditoría que realizan auditorías. Si las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren la realización de una revisión de la calidad del encargo, de conformidad con la NIGC 1, la NIGC 2⁷ es aplicable. La NIGC 2 trata del nombramiento y elegibilidad del revisor de la calidad del encargo, y de la realización y documentación de la revisión de la calidad del encargo.

1.3. Objetivos globales del auditor

- 1.3.1. Los objetivos globales del auditor cuando realiza una auditoría de estados financieros utilizando la NIA para EMC son:

- (a) obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable; y
- (b) emitir un informe sobre los estados financieros y comunicarse según requiere esta norma conforme a los hallazgos del auditor.

- 1.3.2. El auditor obtendrá un conocimiento del texto completo de esta norma con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente.

- 1.3.3. Con el fin de alcanzar los objetivos globales, el auditor seguirá los objetivos establecidos en cada parte aplicable al planificar y ejecutar la auditoría, con la finalidad de:

- (a) determinar si es necesario algún procedimiento de auditoría adicional a los exigidos por la parte aplicable que sea necesario para alcanzar los objetivos establecidos en esta NIA; y
- (b) evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

⁷ NIGC 2, *Revisiones de la calidad de los encargos*

Se requiere que el auditor se guíe por los objetivos para evaluar si ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en el contexto de sus objetivos globales. Si, como resultado de esa evaluación, el auditor concluye que la evidencia de auditoría no es suficiente y adecuada, puede seguir uno o más de los enfoques siguientes:

- *evaluar si, como resultado del cumplimiento de los requerimientos de otras partes, se ha obtenido o se obtendrá evidencia de auditoría adicional relevante;*
- *ampliar el trabajo realizado en la aplicación de uno o más requerimientos; o*
- *aplicar otros procedimientos que el auditor considere necesarios en función de las circunstancias.*

1.3.4. Si un objetivo de una parte no puede alcanzarse, el auditor evaluará si ello le impide alcanzar los objetivos globales del auditor y, en consecuencia, se requiere que el auditor:

- (a) modifique los términos del encargo de auditoría y realice la auditoría e informe de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría; o
- (b) modifique su opinión o renuncie al encargo (si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten).

El hecho de no alcanzar un objetivo constituye un hecho significativo que debe ser documentado.

1.4. Conceptos fundamentales y principios generales para la realización de la auditoría

1.4.1. El auditor cumplirá todos los requerimientos aplicables a menos que, en circunstancias excepcionales, el auditor juzgue necesario no cumplir algún requerimiento aplicable. En dichas circunstancias, el auditor aplicará procedimientos alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento. Es previsible que la necesidad de que el auditor no cumpla un requerimiento aplicable surja únicamente cuando el requerimiento consista en la aplicación de un determinado procedimiento y, en las circunstancias específicas de la auditoría, dicho procedimiento no resulte efectivo para alcanzar el objetivo del requerimiento.

Un requerimiento no es aplicable únicamente en los casos en los que la parte completa no sea aplicable (por ejemplo, si la auditoría no es una auditoría de un grupo) o si el requerimiento incluye una condición y esta no se dé (por ejemplo, el requerimiento de modificar la opinión del auditor cuando no es posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y no existe tal imposibilidad).

1.4.2. El auditor no manifestará el cumplimiento de la NIA para EMC en el informe de auditoría a menos que todos los requerimientos aplicables de esta norma se hayan cumplido o que sean de aplicación las circunstancias descritas en el apartado 1.4.1.

Juicio profesional

1.4.3. El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría.

El juicio profesional es esencial para realizar una auditoría adecuadamente. Esto se debe a que la interpretación de los requerimientos de ética aplicables y de esta norma, así como las decisiones informadas que son necesarias durante toda la auditoría, no son posibles sin aplicar el conocimiento y la experiencia relevantes a los hechos y a las circunstancias.

Lo que caracteriza el juicio profesional que se espera de un auditor es que sea aplicado por un auditor cuya formación práctica, conocimientos y experiencia se han desarrollado lo suficiente como para alcanzar las competencias necesarias para aplicar juicios razonables.

La aplicación del juicio profesional en un caso concreto se basa en los hechos y en las circunstancias conocidas por el auditor.

Se requiere que los juicios significativos aplicados para alcanzar conclusiones sobre cuestiones significativas surgidos durante la auditoría se documenten de conformidad con los requerimientos de la parte 2 de esta norma.

Escepticismo profesional

- 1.4.4. El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional, reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales.
- 1.4.5. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que pueda ser corroborativa o hacia la eliminación de evidencia de auditoría que pueda ser contradictoria.

El escepticismo profesional incluye una especial atención, por ejemplo, a:

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

El escepticismo profesional es necesario para realizar una evaluación crítica de la evidencia de auditoría. Esto incluye cuestionar la evidencia de auditoría contradictoria y la fiabilidad de los documentos y las respuestas a indagaciones, así como de otra información obtenida de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad. También incluye considerar la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida teniendo en cuenta las circunstancias.

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

Las condiciones del encargo pueden originar presiones sobre el equipo del encargo que pueden impedir la adecuada aplicación del escepticismo profesional en el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría y en la evaluación de la evidencia de auditoría.

1.5. Fraude

La dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad son los principales responsables de la prevención y detección del fraude. Aunque “fraude” es un concepto jurídico amplio, a los efectos de esta norma, al auditor le concierne el fraude que da lugar a incorrecciones materiales en los estados financieros.

Las incorrecciones en los estados financieros pueden deberse a fraude o error. El factor que distingue el fraude del error es que la acción subyacente que da lugar a la incorrección de los estados financieros sea o no intencionada. Para el auditor son relevantes dos tipos de incorrecciones intencionadas: las incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta y las debidas a una apropiación indebida de activos. Aunque el auditor puede tener indicios o, en casos excepcionales, identificar la existencia de fraude, el auditor no determina si se ha producido efectivamente un fraude desde un punto de vista legal.

Un auditor que realiza una auditoría de conformidad con esta norma es responsable de la obtención de una seguridad razonable sobre si los estados financieros considerados en su conjunto están libres de incorrecciones materiales debidas a fraude o error. El riesgo de no detectar incorrecciones materiales debidas a fraude es mayor que el riesgo de no detectar las que se deben a error, incluso cuando la auditoría se ha planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con esta norma. Esto se debe a que el fraude puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación, tales como la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones o la realización al auditor de manifestaciones intencionadamente erróneas.

Cuando obtiene seguridad razonable, el auditor es responsable de:

- mantener el escepticismo profesional durante toda la auditoría;*
- considerar la posibilidad de que la dirección eluda los controles; y*
- reconocer el hecho de que los procedimientos de auditoría que son eficaces para detectar errores pueden no serlo para detectar fraudes.*

1.5.1. El auditor responderá al riesgo de fraude:

- (a) Cuando identifica y valora los riesgos de incorrección material debida a fraude o error. Al hacerlo, el auditor evaluará si información obtenida mediante procedimientos para la identificación y valoración de los riesgos y actividades relacionadas indica la presencia de uno o más factores de riesgo de fraude⁸;
- (b) Cuando obtiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada a través del diseño e implementación de respuestas adecuadas a los riesgos valorados de incorrección material, incluidos los riesgos de incorrección material debida a fraude; y
- (c) Cuando responde adecuadamente al fraude o a los indicios de fraude identificados durante la realización de la auditoría.

⁸ El anexo 4 incluye factores de riesgo de fraude aplicables a las entidades menos complejas.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

Las responsabilidades del auditor del sector público con respecto al fraude pueden deberse a las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones aplicables a las entidades del sector público, o recogerse por separado en el mandato del auditor. Por consiguiente, las responsabilidades del auditor del sector público pueden no limitarse a la consideración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, sino también incluir una responsabilidad más amplia de considerar los riesgos de fraude.

Imposibilidad del auditor para continuar con el encargo

- 1.5.2. Si, como consecuencia de una incorrección debida a fraude o a indicios de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que llevan a poner en duda su capacidad para seguir realizando la auditoría, el auditor determinará las responsabilidades legales y profesionales aplicables en función de las circunstancias o, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten, considerará si procede renunciar al encargo.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

En muchos casos, en el sector público, debido a la naturaleza del mandato o a consideraciones de interés público, el auditor puede no tener la opción de renunciar al encargo.

1.6. Disposiciones legales y reglamentarias

Es responsabilidad de la dirección, bajo, cuando proceda, la supervisión de los responsables del gobierno de la entidad, asegurar que las actividades de la entidad se realizan de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias, incluido el cumplimiento de las que determinan los importes e información a revelar en los estados financieros de la entidad.

Los requerimientos de esta norma tienen como finalidad facilitar al auditor la identificación de incorrecciones materiales en los estados financieros debidas a incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias. Sin embargo, el auditor no es responsable de prevenir incumplimientos y no puede esperarse que detecte todos los casos de incumplimiento de cualquier disposición legal y reglamentaria. En una auditoría de estados financieros, el auditor se centra en aquellas circunstancias en las que el incumplimiento de una disposición legal o reglamentaria produce una incorrección material en los estados financieros. En este sentido, las responsabilidades del auditor están relacionadas con el cumplimiento de dos tipos de disposiciones legales y reglamentarias y difieren como sigue:

- *las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar que sean materiales en los estados financieros (por ejemplo, las disposiciones legales y reglamentarias sobre impuestos o pensiones); y*
- *otras disposiciones legales y reglamentarias que no tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar en los estados financieros, pero cuyo cumplimiento puede ser fundamental para los aspectos operativos del negocio, para la capacidad de la entidad para continuar con su negocio, o para evitar sanciones que resulten materiales (por ejemplo, el cumplimiento de los términos de una licencia*

de explotación, el cumplimiento de requerimientos legales de solvencia, o el cumplimiento de normas medioambientales); es decir, el incumplimiento de dichas disposiciones puede, por lo tanto, tener un efecto material sobre los estados financieros.

- 1.6.1. Durante la realización de la auditoría, el auditor mantendrá una especial atención a la posibilidad de que aplicar procedimientos de auditoría pueda alertarle de casos de incumplimiento identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento de disposiciones legales y reglamentarias.

En ausencia de incumplimientos identificados o de la existencia de indicios de incumplimiento, no se requiere que el auditor aplique, en lo que respecta al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias por la entidad, más procedimientos de auditoría que lo que requiere esta norma.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

En el sector público, puede haber responsabilidades de auditoría adicionales con respecto a la consideración de las disposiciones legales y reglamentarias que puedan estar relacionadas con la auditoría de estados financieros o que se refieran a otros aspectos de las operaciones de la entidad.

Información a una autoridad competente ajena a la entidad

- 1.6.2. Si el auditor identifica o tiene indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, incluido fraude, determinará si los requerimientos de las disposiciones legales, reglamentarias o de ética aplicables:

- (a) Requieren que el auditor informe a una autoridad competente ajena a la entidad.
- (b) Establecen responsabilidades en cumplimiento de las cuales informar a una autoridad competente ajena a la entidad puede ser adecuado en función de las circunstancias.

Informar a una autoridad competente ajena a la entidad sobre los incumplimientos identificados o sobre la existencia de indicios de incumplimiento, incluido fraude, puede ser obligatorio o adecuado en función de las circunstancias porque:

- *el auditor ha determinado que informar es una actuación adecuada para responder a los incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de incumplimiento de conformidad con los requerimientos de ética aplicables; o*
- *las disposiciones legales o reglamentarias o los requerimientos de ética aplicables permiten que el auditor informe.*

1.7. Partes vinculadas

- 1.7.1. Durante la auditoría, el auditor se mantendrá atento a:

- (a) información acerca de las partes vinculadas con la entidad, incluidas circunstancias que impliquen a una parte vinculada con influencia dominante;

- (b) acuerdos u otra información que pueda indicar la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o revelado previamente al auditor; y
- (c) transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad.

Muchas de las transacciones con partes vinculadas se producen en el curso normal de los negocios. En tales circunstancias, puede que no impliquen un mayor riesgo de incorrección material en los estados financieros que transacciones similares con partes no vinculadas. Sin embargo, la naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas. Las partes vinculadas, en virtud de su capacidad para ejercer el control o una influencia significativa, pueden estar en condiciones de ejercer una influencia dominante sobre la entidad o su dirección. La consideración de dicho comportamiento es relevante para identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude.

Muchos marcos de información financiera establecen requerimientos específicos relativos a la contabilización y a la información a revelar en el caso de relaciones, transacciones y saldos con partes vinculadas, que permitan a los usuarios de los estados financieros comprender su naturaleza y sus efectos, reales o posibles, en los estados financieros. En el caso de que el marco de información financiera haya establecido dichos requerimientos, el auditor tiene la responsabilidad de aplicar procedimientos de auditoría para identificar, valorar y responder a los riesgos de incorrección material que tienen su origen en una contabilización o revelación inadecuadas por parte de la entidad, de conformidad con los requerimientos del marco, de las relaciones, transacciones o saldos con las partes vinculadas. Aun en el caso de que el marco de información financiera aplicable no haya establecido dichos requerimientos, el auditor necesita obtener conocimiento de las relaciones y transacciones de la entidad con las partes vinculadas para poder concluir si los estados financieros logran la presentación fiel, para encargos de imagen fiel, o no inducen a error, para marcos de cumplimiento.

1.8. Comunicaciones generales con la dirección y con los responsables del gobierno de la entidad

- 1.8.1. El auditor determinará la persona o las personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efectos de realizar sus comunicaciones.
- 1.8.2. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, que el auditor aplica en el encargo de auditoría.
- 1.8.3. El auditor se comunicará oportunamente con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.

Las estructuras de gobierno varían según la jurisdicción y el tipo de entidad de que se trate, reflejando las diversas influencias existentes, tales como diferentes entornos culturales y normativos, y las características de dimensión y propiedad. El gobierno es responsabilidad colectiva de un órgano de gobierno, tal como un consejo de administración, un consejo de supervisión, socios, propietarios, un comité de dirección, un consejo de gobierno, un administrador fiduciario o figuras equivalentes.

Pueden darse otros casos en los que no está claro con quién se ha de comunicar, por ejemplo, en algunas empresas familiares, organizaciones sin fines lucrativos y entidades gubernamentales (por ejemplo, no puede definirse la estructura de gobierno). En tales casos, el auditor puede necesitar discutir y acordar con la dirección o con la parte contratante con quien se debe comunicar.

1.8.4. A lo largo de esta norma se incluyen cuestiones específicas que se requiere comunicar. El auditor aplicará juicio profesional para determinar la forma, momento de realización y contenido general de las comunicaciones con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Cuando el auditor determina la forma y momento de realización de la comunicación, considerará:

- (a) los requerimientos legales de comunicación; y
- (b) la significatividad de las cuestiones que se deben comunicar.

La forma y momento de realización de las comunicaciones variarán con las circunstancias de la auditoría y pueden verse afectados por la significatividad y la naturaleza de la cuestión y las medidas que se espera que tome la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad.

La comunicación con la dirección y, en su caso, con los responsables del gobierno de la entidad ocurre, a menudo, de manera menos estructurada y las cuestiones pueden comunicarse verbalmente. Esta norma requiere que el auditor aplique juicio profesional para determinar cuándo la comunicación verbal de una cuestión no sería adecuada y si lo es la comunicación por escrito. Además, se requiere comunicar ciertas cuestiones por escrito, tal como se establece en esta norma.

1.8.5. En algunos casos, todos los responsables del gobierno de la entidad participan en su dirección, por ejemplo, en el caso de una EMC en la que el único propietario dirige la entidad y nadie más desempeña funciones de gobierno. En estos casos, si las cuestiones requeridas en la presente norma se comunican con la persona o las personas con responsabilidades de dirección y esas mismas personas ejercen como responsables del gobierno de la entidad, no es necesario comunicarse acerca de dichas cuestiones de nuevo con tales personas en su función de responsables del gobierno. No obstante, el auditor se satisfará de que la comunicación con la persona o las personas con responsabilidades de dirección sea suficiente para considerar que todos aquellos a los que el auditor debería informar como responsables del gobierno de la entidad han sido informados.

1.8.6. Cuando las respuestas a las indagaciones ante la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad acerca de una cuestión concreta sean incongruentes, el auditor investigará la incongruencia.

Comunicaciones específicas con relación al fraude

1.8.7. Si el auditor identifica fraude u obtiene información que indique la posible existencia de fraude, lo comunicará oportunamente al nivel adecuado de dirección, salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, a fin de informar a los principales responsables de la prevención y detección del fraude de las cuestiones relevantes para sus responsabilidades.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

En el sector público, los requerimientos de información sobre el fraude, con independencia de que este se descubra o no a través del proceso de auditoría, pueden estar sujetos a preceptos específicos del mandato de auditoría o de las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones relacionadas.

- 1.8.8. Salvo que lo prohíba una disposición legal o reglamentaria, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad oportunamente si ha identificado o tiene indicios de la existencia de fraude en el que participe:
- (a) la dirección, excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección;
 - (b) los empleados que desempeñan funciones significativas en el sistema de control interno de la entidad; o
 - (c) otras personas, cuando el fraude dé lugar a una incorrección material en los estados financieros,
- 1.8.9. Si el auditor tiene indicios de la existencia de fraude en el que esté implicada la dirección, discutirá con los responsables del gobierno de la entidad la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría.

1.9. Requerimientos específicos de documentación

Además de los requerimientos generales de documentación incluidos en la parte 2.4, que son aplicables durante todo el encargo de auditoría, a continuación, se describen cuestiones específicas que se deben documentar aplicables a esta parte:

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

2. Evidencia de auditoría y documentación

Contenido de esta parte

La parte 2 establece los requerimientos que se deben aplicar durante toda la auditoría con relación a:

- Evidencia de auditoría.
- Documentación. Pueden existir requerimientos de documentación específicos adicionales en partes concretas.

Alcance de esta parte

Los requerimientos de esta parte se aplican durante todo el encargo de auditoría.

2.1. Objetivos

2.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión; y
- (b) preparar documentación que proporcione un registro suficiente y adecuado del fundamento del informe de auditoría y que proporcione evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con la NIA para EMC y las disposiciones legales o reglamentarias aplicables.

2.2. Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

2.2.1. Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo permitiéndole, en consecuencia, alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

2.2.2. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. Se ve afectada por la valoración del auditor de los riesgos de incorrección material (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar si es de baja calidad.

La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para fundamentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel

aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional.

2.3. Información que se debe utilizar como evidencia de auditoría

La evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables sobre las que fundamentar la opinión de auditoría se obtiene a través del diseño y aplicación de procedimientos para identificar y valorar riesgos de incorrección material (véase la parte 6) y para responder a los riesgos valorados de incorrección material (véase la parte 7), así como a través de procedimientos contenidos en otras partes para cumplir los requerimientos de la NIA para EMC.

Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y los procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una incorrección, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.

La evidencia de auditoría es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de procedimientos de auditoría aplicados durante la auditoría, pero también puede incluir información de otras fuentes, como:

- auditorías anteriores (siempre que el auditor haya confirmado que no existen cambios);*
- otros encargos realizados para el cliente; y*
- los procesos de gestión de la calidad de la firma de auditoría sobre aceptación y continuidad.*

La evidencia de auditoría puede provenir de dentro o fuera de la entidad (los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría) y del trabajo de un experto de la dirección, e incluye información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección, así como también información que contradice dichas afirmaciones.

Herramientas y técnicas automatizadas (HTA)

A efectos de esta norma, HTA son procesos habilitados por TI que implican la automatización de métodos y procedimientos, por ejemplo, el análisis de datos utilizando el modelado y visualización o tecnología de drones para observar o inspeccionar activos.

En la aplicación de esta norma, un auditor puede diseñar y aplicar procedimientos de auditoría manualmente o mediante la utilización de HTA, y cualquiera de las técnicas puede ser eficaz. Independientemente de las herramientas y técnicas utilizadas, se requiere que el auditor cumpla los requerimientos de esta norma.

La utilización de HTA puede complementar o reemplazar tareas manuales o repetitivas. En algunas circunstancias, al obtener evidencia de auditoría, un auditor puede determinar que la utilización de HTA para aplicar ciertos procedimientos de auditoría puede producir

evidencia de auditoría más persuasiva relativa a la afirmación que se está comprobando. En otras circunstancias, la aplicación de procedimientos de auditoría puede ser eficaz sin utilizar HTA.

Es posible que la utilización de HTA genere sesgos o un riesgo general de exceso de confianza en la información o en el resultado del procedimiento de auditoría aplicado. Por muy potentes que puedan ser estas herramientas, no sustituyen al conocimiento ni al juicio profesional del auditor. Además, aunque el auditor puede tener acceso a una amplia gama de datos, incluso de diferentes fuentes (es decir, mayor cantidad), la aplicación del escepticismo profesional sigue siendo necesaria para la evaluación crítica de la evidencia de auditoría derivada de la utilización de datos y de los resultados de la utilización de HTA.

- 2.3.1. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y fiabilidad de la información que se debe utilizar como evidencia de auditoría incluida la información procedente de fuentes de información externas.

La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información puede verse afectada por la orientación de las pruebas.

La fiabilidad de la información que se debe utilizar como evidencia de auditoría se ve afectada por su origen y naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtuvo, incluidos, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. En general, la fiabilidad de la información aumenta cuando esta se obtiene de fuentes independientes de fuera de la entidad, directamente por el auditor, si es un documento original en lugar de una copia y si la información se obtiene por escrito en lugar de verbalmente. Sin embargo, pueden existir circunstancias que pueden afectar a esas generalizaciones.

- 2.3.2. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias:

- (a) la obtención de evidencia sobre la exactitud e integridad de la información; y
- (b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor.

La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales.

- 2.3.3. Salvo que tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar que los registros y documentos son auténticos. Si las condiciones identificadas durante la realización de la auditoría llevan al auditor a considerar que un documento podría no ser auténtico, o que los términos de un documento se han modificado, pero este hecho no se ha revelado al

auditor, este llevará a cabo investigaciones adicionales y determinará el efecto sobre el resto de la evidencia de auditoría obtenida.

2.3.4. El auditor determinará las modificaciones o los procedimientos de auditoría adicionales necesarios si:

- (a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o
- (b) el auditor tiene dudas acerca de la fiabilidad de la información que se debe utilizar como evidencia de auditoría.

2.4. Requerimientos generales de documentación

La NIA para EMC establece requerimientos generales de documentación en esta parte y, en su caso, requerimientos de documentación específicos en otras partes. Un requerimiento de documentación solo se refiere a los requerimientos que sean aplicables en función de las circunstancias.

2.4.1. El auditor preparará oportunamente documentación de auditoría que sea suficiente para permitir a un auditor experimentado, que no haya tenido contacto previo con la auditoría, la comprensión de:

- (a) la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría aplicados de conformidad con esta norma y de los requerimientos legales y reglamentarios aplicables incluido el registro de:
 - (i) las características identificativas de 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; y
 - (iii) la persona que revisó el trabajo de auditoría realizado y la fecha y alcance de dicha 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.

La documentación de auditoría proporciona evidencia de que la auditoría cumple con la NIA para EMC. La estructura, contenido y extensión de la documentación de auditoría depende de la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de los procedimientos que se están aplicando.

La documentación de auditoría puede ser en formato papel o en formato electrónico. Las explicaciones verbales dadas por el auditor, por sí solas, no sustentan adecuadamente el trabajo realizado por el auditor o las conclusiones alcanzadas por este, pero pueden utilizarse para explicar o aclarar información contenida en la documentación de auditoría.

No es necesario incluir borradores de papeles de trabajo o de estados financieros ya obsoletos en la documentación de auditoría.

No es necesario ni factible que el auditor documente cada cuestión considerada, o cada juicio profesional aplicado, en una auditoría. Sin embargo, se requiere que el auditor prepare documentación de auditoría que proporcione un registro suficiente y adecuado de los fundamentos del informe de auditoría y proporcione evidencia de que la auditoría se planificó y ejecutó de conformidad con la NIA para EMC y las disposiciones legales o reglamentarias aplicables. Además, no es necesario que el auditor documente de forma separada (mediante un listado de comprobaciones, por ejemplo) el cumplimiento de cuestiones cuyo cumplimiento se evidencie en los documentos incluidos en el archivo de auditoría.

Cuestiones significativas

Juzgar la significatividad de una cuestión requiere juicio profesional y el análisis de los hechos y de las circunstancias. Como ejemplos de cuestiones significativas se incluyen las cuestiones que dan lugar a riesgos significativos, áreas en las que los estados financieros podrían contener una incorrección material, circunstancias en las que el auditor ha tenido dificultades para aplicar los procedimientos de auditoría necesarios o cualquier hallazgo que podría producir una opinión modificada.

Cuando el socio del encargo realiza todo el trabajo de auditoría

En el caso de una auditoría en la que el socio del encargo realice todo el trabajo de auditoría, la documentación no incluirá las cuestiones que puedan tener que ser documentadas únicamente para informar o dar instrucciones a miembros del equipo del encargo, o para proporcionar evidencia de revisión por otros miembros del equipo (por ejemplo, no habrá cuestiones que documentar relacionadas con las discusiones de equipo o con la supervisión). No obstante, el socio del encargo cumplirá el requerimiento fundamental de preparar documentación de auditoría que un auditor experimentado pueda comprender, ya que la documentación de auditoría puede estar sujeta a revisión por terceros, con fines de regulación u otros.

Herramientas y técnicas automatizadas

Esta norma no distingue entre diferentes tipos de herramientas y técnicas que el auditor puede utilizar para diseñar y aplicar procedimientos de auditoría, por ejemplo, la utilización de técnicas manuales o automatizadas, en relación con lo que se requiere que se documente. Independientemente de las herramientas y técnicas utilizadas, se requiere que el auditor cumpla con los requerimientos de documentación aplicables.

- 2.4.2. Si el auditor identifica información incongruente con la conclusión de la auditoría con respecto a una cuestión significativa, el auditor documentará el modo en que trató dicha incongruencia.
- 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 la inaplicación.
- 2.4.4. El auditor documentará las discusiones sobre cuestiones significativas mantenidas con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad, y con otros,

incluida la naturaleza de las cuestiones significativas tratadas, así como la fecha y el interlocutor de dichas discusiones.

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 comunicadas y la persona o las personas a las que se dirigió dicha comunicación.
- 2.4.6. En el caso de que las cuestiones se hayan comunicado por escrito, el auditor conservará una copia de la comunicación como parte de la documentación de auditoría. No es necesario que las comunicaciones escritas incluyan todos los hechos puestos de manifiesto durante la auditoría.

3. Gestión de la calidad del encargo

Contenido de esta parte

La parte 3 establece las responsabilidades de gestionar y alcanzar la calidad en el encargo de auditoría.

Alcance de esta parte

De conformidad con la NIGC 1, la firma de auditoría es responsable de diseñar, implementar y operar un sistema de gestión de la calidad para auditorías de estados financieros, que proporcione a la firma de auditoría una seguridad razonable sobre si:

- la firma de auditoría y su personal cumplen sus responsabilidades de conformidad con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables, y realizan los encargos de conformidad con dichas normas y requerimientos; y
- los informes de los encargos emitidos sean adecuados en función de las circunstancias.

El equipo del encargo, liderado por el socio del encargo, es responsable, en el contexto del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría, de:

- implementar las respuestas de la firma de auditoría a los riesgos de calidad que sean aplicables al encargo de auditoría utilizando la información comunicada por la firma de auditoría u obtenida de esta;
- determinar si son necesarias respuestas adicionales en el encargo más allá de las que se contemplan en las políticas y los procedimientos teniendo en cuenta la naturaleza y las circunstancias del encargo; y
- comunicar a la firma de auditoría información del encargo de auditoría que las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría requieren que sea comunicada para sustentar el diseño, implementación y funcionamiento del sistema de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

Los requerimientos de esta parte se aplican durante todo el encargo de auditoría.

3.1. Objetivo

3.1.1. El objetivo del auditor es gestionar la calidad en el encargo con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si se ha alcanzado la calidad de tal forma que:

- (a) el auditor ha cumplido las responsabilidades del auditor y ha realizado la auditoría de conformidad con esta norma y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y que
- (b) el informe de auditoría emitido es adecuado en función de las circunstancias.

3.2. Las responsabilidades del socio del encargo

Responsabilidades de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad

3.2.1. El socio del encargo:

- (a) asumirá la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría, incluido participar de forma suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de tal forma que el socio del encargo tenga la base para determinar si los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dadas las circunstancias; y
- (b) asumirá la responsabilidad de que se tomen medidas claras, congruentes y eficaces que reflejen el compromiso de la firma de auditoría con la calidad.

La responsabilidad del socio del encargo de gestionar y alcanzar la calidad está sustentada por una cultura de la firma de auditoría que demuestra un compromiso con la calidad.

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

3.2.2. Al asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría, el socio del encargo determinará que la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección, supervisión y revisión:

- (a) responden a la naturaleza y las circunstancias del encargo y a los recursos asignados; y
- (b) se planifican y realizan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría, esta norma y los requerimientos de ética y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables.

Participación suficiente y adecuada

El socio del encargo puede demostrar de distintos modos una participación suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría cuando se han asignado procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo, incluido:

- *Informando a las personas asignadas acerca de la naturaleza de sus responsabilidades y autoridad, el alcance y objetivos del trabajo asignado y proporcionando cualquier otra instrucción necesaria e información relevante.*
- *Dirigiendo y supervisando a las personas asignadas.*
- *Revisando el trabajo de las personas asignadas para evaluar las conclusiones alcanzadas.*

Dirección, supervisión y revisión

El enfoque en relación con la dirección, supervisión y revisión se puede adaptar dependiendo de, por ejemplo:

- *La experiencia previa de los miembros del equipo del encargo con la entidad y con el área que se debe auditar.*
- *Los riesgos valorados de incorrección material. Un mayor riesgo valorado de incorrección material puede requerir el correspondiente aumento de la extensión y*

de la frecuencia de la dirección y de la supervisión de los miembros del equipo del encargo y una revisión más detallada de su trabajo.

- *La competencia y capacidad de cada miembro del equipo del encargo que realiza el trabajo de auditoría.*

3.2.3. El socio del encargo asumirá la responsabilidad de establecer y comunicar a los miembros del equipo del encargo el comportamiento esperado de los miembros del equipo del encargo haciendo énfasis en:

- (a) que todos los miembros del equipo son responsables de contribuir a la gestión y logro de la calidad en el encargo;
- (b) la importancia de la ética, los valores y las actitudes profesionales;
- (c) la importancia de una comunicación abierta y sólida dentro del equipo del encargo, y el apoyo a la capacidad de los miembros del equipo del encargo de expresar reservas sin temor a represalias; y
- (d) la importancia de aplicar el escepticismo profesional durante todo el encargo de auditoría.

Al tratar los requerimientos de los apartados 3.2.2 y 3.2.3, el socio del encargo puede comunicar directamente a otros miembros del equipo del encargo y reforzar esa comunicación mediante su conducta y sus actuaciones (por ejemplo, liderando mediante el ejemplo).

Requerimientos de ética aplicables

3.2.4. El socio del encargo tendrá conocimiento de los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relacionados con la independencia, que sean aplicables dada la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría.

3.2.5. Si llegan a conocimiento del socio del encargo cuestiones indicativas de que existe una amenaza al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables o que se han incumplido los requerimientos de ética aplicables, el socio del encargo tomará medidas, incluido:

- (a) seguir las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría para evaluar la amenaza; y
- (b) consultar con otros en la firma de auditoría.

Si no existen otras personas a las que consultar en la firma de auditoría, el socio del encargo puede consultar con otros fuera de la firma de auditoría, tales como profesionales ejercientes con experiencia de otras firmas de auditoría o la organización de profesionales de la contabilidad de la que el socio del encargo es miembro.

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

3.2.6. Durante todo el encargo de auditoría, el socio del encargo:

- (a) asumirá la responsabilidad de que otros miembros del equipo del encargo hayan sido informados de los requerimientos de ética aplicables y de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría relacionados para identificar, evaluar y hacer frente a las amenazas al cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables; y
- (b) mantendrá una especial atención, mediante la observación y la realización de las indagaciones según sea necesario, ante incumplimientos de los requerimientos de ética aplicables por parte de los miembros del equipo del encargo.

Recursos para el encargo

3.2.7. Considerando la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría y las políticas y los procedimientos de la firma de auditoría, el socio del encargo:

- (a) Determinará que:
 - (i) se han asignado o puesto a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados de manera oportuna; y
 - (ii) los miembros del equipo del encargo y cualquier experto externo del auditor reúnen, en conjunto, la competencia y capacidad adecuadas, incluido el tiempo suficiente, para realizar el encargo de auditoría.
- (b) Si no se cumplen las condiciones de (a), el socio del encargo tomará las medidas adecuadas.

Otras responsabilidades del socio del encargo

3.2.8. El socio del encargo:

- (a) obtendrá un conocimiento de la información del proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría comunicada por la firma de auditoría incluida, en su caso, la información del proceso de seguimiento y corrección de la red y en las firmas de auditoría de la red; y
 - (i) determinará la relevancia y efecto de esa información sobre el encargo de auditoría y
 - (ii) tomará medidas adecuadas; y
- (b) permanecerá alerta a cuestiones que puedan ser relevantes para el proceso de seguimiento y corrección de la firma de auditoría y las comunicará a los responsables del proceso.

3.2.9. El socio del encargo:

- (a) asumirá la responsabilidad de que las diferencias de opinión se traten y resuelvan de conformidad con las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría;

- (b) asumirá la responsabilidad de las consultas realizadas de conformidad con las correspondientes políticas o procedimientos de la firma de auditoría o, cuando lo considere necesario, sobre cuestiones complejas o controvertidas.
- (c) determinará que las conclusiones alcanzadas respecto a las diferencias de opinión y cuestiones complejas o controvertidas están documentadas, se acuerdan con la parte consultada y se implementan; y
- (d) no fechará el informe de auditoría hasta que no se hayan resuelto las diferencias de opinión.

Formarse un punto de vista objetivo sobre la adecuación de los juicios aplicados en el transcurso de la auditoría puede presentar problemas prácticos cuando es la misma persona la que realiza toda la auditoría. Si concurren aspectos inusuales, puede ser deseable consultar con otros auditores adecuadamente experimentados o con la organización de profesionales de la contabilidad.

Consultar puede ser adecuado o requerido por las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría cuando existen:

- *aspectos complejos o poco familiares;*
- *riesgos significativos;*
- *transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios, o que, por otras razones, parecen poco usuales;*
- *limitaciones impuestas por la dirección; o*
- *incumplimientos de las disposiciones legales o reglamentarias.*

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 de auditoría, como los responsables de atender consultas.

Al considerar las cuestiones relativas a diferencias de opinión, o a cuestiones complejas o controvertidas, el socio del encargo puede también considerar si la utilización de la NIA para EMC sigue siendo adecuada.

3.2.10. Para encargos de auditoría para los que se requiere una revisión de la calidad del encargo, el socio del encargo determinará que se ha nombrado un revisor de la calidad del encargo y:

- (a) cooperará con el revisor de la calidad del encargo;
- (b) discutirá con el revisor de la calidad del encargo las cuestiones y los juicios significativos surgidos durante la auditoría; y
- (c) no fechará el informe de auditoría antes de que haya finalizado la revisión de la calidad del encargo.

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

3.2.11. El socio del encargo revisará la documentación de auditoría oportunamente a lo largo de la auditoría, incluida documentación relativa a:

- (a) cuestiones significativas;
- (b) juicios significativos y las conclusiones alcanzadas; y
- (c) otras cuestiones que, según el juicio profesional del socio del encargo, son relevantes para sus responsabilidades.

El socio del encargo aplica su juicio profesional en la determinación de cuestiones a revisar, sobre la base, por ejemplo, de:

- *La naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría.*
- *Qué miembro del equipo del encargo realizó el trabajo.*
- *Cuestiones procedentes de hallazgos de inspecciones recientes.*
- *Los requerimientos de las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría.*

3.2.12. El socio del encargo revisará, antes de su emisión, las comunicaciones formales por escrito a la dirección, a los responsables del gobierno de la entidad o a las autoridades reguladoras.

3.3. Requerimientos específicos de documentación

Además de los requerimientos generales de documentación incluidos en la parte 2.4, que son aplicables durante todo el encargo de auditoría, a continuación, se describen cuestiones específicas que se deben documentar aplicables a esta parte:

3.3.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- (a) Cuestiones identificadas, discusiones relevantes y conclusiones alcanzadas respecto al cumplimiento de responsabilidades relativas a 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, que la revisión de la calidad del encargo se ha finalizado en la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella.

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

Contenido de esta parte

La parte 4 establece las responsabilidades del auditor de:

- Acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad. Ello incluye determinar si concurren ciertas condiciones previas a una auditoría.
- Determinar que la utilización de la NIA para EMC es adecuada para el encargo de auditoría.

La parte 4 también trata actividades relacionadas con los encargos iniciales de auditoría.

Alcance de esta parte

La parte A de esta norma establece la aplicabilidad para determinar la utilización adecuada de la NIA para EMC. Esta parte establece las obligaciones del socio del encargo sobre la utilización de esta norma como parte de los procedimientos de aceptación o continuidad de un encargo de auditoría de una EMC.

La información y la evidencia de auditoría obtenidas durante la aplicación de los procedimientos de aceptación y continuidad de clientes se utiliza para tomar la determinación de que la NIA para EMC es adecuada para el encargo de auditoría, y proporciona información a los procedimientos del auditor en la planificación de la auditoría y en la identificación y valoración del riesgo.

El prefacio establece que esta norma parte de la premisa de que la firma de auditoría está sujeta a la NIGC 1 o a requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes. La NIGC 1 requiere que la firma de auditoría establezca objetivos de calidad que traten la aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos. Además, el cumplimiento de la NIGC 1 puede requerir que las firmas de auditoría tengan políticas o procedimientos para tratar otras cuestiones aplicables a esta parte.

Los encargos de auditoría pueden aceptarse solo cuando el auditor considera que concurren los requerimientos de ética aplicables, como los de independencia, competencia profesional y diligencia debida, y las condiciones previas a una auditoría. Además, el auditor considera la prestación al cliente de auditoría de servicios que no proporcionan un grado de seguridad y si esos servicios están permitidos.

Si se trata de un encargo de auditoría inicial, esta parte también establece las responsabilidades del auditor relativas a los saldos de apertura.

4.1. Objetivos

4.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) Aceptar o continuar con un encargo de auditoría únicamente cuando se haya acordado la premisa sobre la que la auditoría se va a realizar mediante:
 - (i) la determinación de si concurren las condiciones previas a una auditoría; y

- (ii) la confirmación de que existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad acerca de los términos del encargo de auditoría.
- (b) En el caso de encargos iniciales de auditoría, obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de si:
 - (i) los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, y
 - (ii) se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del periodo actual las políticas contables adecuadas reflejadas en los saldos de apertura, o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

4.2. Condiciones previas a una auditoría

4.2.1. Para determinar si concurren las condiciones previas a una auditoría, el auditor:

- (a) determinará si el marco de información financiera que se debe aplicar para la preparación de los estados financieros es aceptable;
- (b) obtendrá el acuerdo de la dirección de que esta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con:
 - (i) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, su presentación fiel;
 - (ii) el control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
- (iii) la necesidad de proporcionar al auditor:
 - a. acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tales como registros, documentación y otro material;
 - b. información adicional que pueda solicitar el auditor a la dirección para los fines de la auditoría; y
 - c. acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las cuales el auditor determine que es necesario obtener evidencia de auditoría.

4.2.2. Si no concurren las condiciones previas a una auditoría, el auditor lo discutirá con la dirección. Salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias, el auditor no aceptará el encargo de auditoría propuesto:

- (a) si determina que no es aceptable el marco de información financiera que se debe aplicar para la preparación de los estados financieros; o
- (b) si no se ha obtenido el acuerdo de la dirección de que esta reconoce y comprende su responsabilidad.

- 4.2.3. Si la dirección o los responsables del gobierno de la entidad imponen una limitación al alcance del trabajo del auditor de tal forma que el auditor considere que tendrá que denegar la opinión sobre los estados financieros, el auditor no aceptará dicho encargo con limitaciones como encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias.

4.3. Consideraciones sobre la aceptación o continuidad

La aplicación de procedimientos de aceptación o continuidad antes de que se inicie la planificación facilita al auditor la identificación y la evaluación de los hechos o las circunstancias que pueden afectar negativamente a su capacidad para planificar y realizar el encargo actual.

- 4.3.1. El socio del encargo determinará que:

- (a) se han seguido las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría sobre aceptación y continuidad del encargo de auditoría⁹; y
- (b) las conclusiones alcanzadas sobre aceptación y continuidad del encargo de auditoría son adecuadas, incluido que el encargo de auditoría puede realizarse utilizando la NIA para EMC de conformidad con la parte A de esta norma.

La parte A establece las cuestiones aplicables al socio del encargo para la determinación de la utilización adecuada de la NIA para EMC, en particular, con relación a las limitaciones de utilización de esta norma.

Puede utilizarse información y evidencia de auditoría obtenidas durante la aplicación de los procedimientos de aceptación y continuidad para tomar la determinación acerca de la utilización de la NIA para EMC. También puede obtenerse información adicional al aplicar procedimientos de identificación y valoración del riesgo, los cuales pueden cambiar la determinación inicial del socio del encargo acerca de la utilización de la NIA para EMC de conformidad con esta parte. La Parte 6 (véase el apartado 6.5.1) requiere que el socio del encargo determine, durante el proceso de identificación y valoración del riesgo, si la NIA para EMC sigue siendo adecuada para la naturaleza y las circunstancias de la entidad que está siendo auditada. La consideración, durante toda la auditoría, de información adicional puede cambiar la determinación del socio del encargo acerca de lo adecuado de utilizar la NIA para EMC.

- 4.3.2. En algunos casos, las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción correspondiente establecen el formato o la redacción del informe de auditoría en términos que difieren de manera significativa de los requerimientos de esta norma. En estas circunstancias, el auditor evaluará:

- (a) si los usuarios pueden interpretar erróneamente el grado de seguridad obtenido de la auditoría de los estados financieros y, de ser este el caso,

⁹ La NIGC 1, *Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, así como otros encargos que proporcionan un grado de seguridad o servicios relacionados*, apartado 30, establece las responsabilidades de la firma de auditoría de establecer objetivos de calidad para la aceptación de encargos específicos, incluidos los juicios relativos a las prioridades financieras y operativas de la firma de auditoría cuando decide aceptar o continuar un encargo específico.

- (b) si una explicación adicional en el informe de auditoría puede mitigar la posible interpretación errónea.

4.3.3. Si el auditor concluye que una explicación adicional en el informe de auditoría no puede mitigar la posible interpretación errónea, el auditor no aceptará el encargo de auditoría, salvo que esté obligado a ello por las disposiciones legales o reglamentarias. Una auditoría realizada de conformidad con dichas disposiciones no cumple la NIA para EMC. En consecuencia, el auditor no incluirá en el informe de auditoría referencia alguna a que la auditoría se ha realizado de conformidad con la NIA para EMC.

4.4. Términos del encargo de auditoría

4.4.1. El auditor acordará los términos del encargo de auditoría con la dirección o, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad.

Si las disposiciones legales o reglamentarias prescriben para la dirección responsabilidades que, de hecho, sean equivalentes a las de esta norma, el auditor puede utilizar en el acuerdo escrito la redacción de las disposiciones legales o reglamentarias que las describen.

El anexo 2 incluye un ejemplo de carta de encargo.

4.4.2. En las auditorías recurrentes, el auditor valorará si las circunstancias requieren la revisión de los términos del encargo de auditoría y si es necesario recordar a la entidad los términos existentes del encargo de auditoría.

4.4.3. El auditor no aceptará una modificación de los términos del encargo de auditoría si no existe una justificación razonable para ello.

4.4.4. Si, antes de finalizar el encargo de auditoría, se solicita al auditor que convierta el encargo de auditoría en un encargo que ofrezca un menor grado de seguridad, el auditor determinará si existe una justificación razonable para ello.

Antes de acordar cambiar un encargo de auditoría a un encargo de revisión o de servicios relacionados, el auditor puede necesitar evaluar cualquier implicación legal o contractual del cambio.

4.4.5. Si se cambian los términos del encargo de auditoría, el auditor y la dirección acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

4.4.6. Si el auditor no puede aceptar un cambio de los términos del encargo de auditoría y la dirección no le permite continuar con el encargo de auditoría original, el auditor procederá del siguiente modo:

- (a) renunciará al encargo de auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permiten; y
- (b) determinará si existe alguna obligación, contractual o de otro tipo, de informar de las circunstancias a otras partes, tales como los responsables del gobierno de la entidad, los propietarios o las autoridades reguladoras.

4.5. Encargos iniciales de auditoría

- 4.5.1. Si se trata de un encargo de auditoría inicial y ha habido un cambio de auditor, el auditor se comunicará con el auditor predecesor en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables.
- 4.5.2. El auditor leerá los estados financieros más recientes, en su caso, y el correspondiente informe de auditoría, si lo hubiera, en busca de información relevante en relación con los saldos de apertura, incluida la información revelada.
- 4.5.3. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y este expresó una opinión modificada, el auditor evaluará el efecto que la cuestión que originó la modificación tiene en la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual¹⁰.
- 4.5.4. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada¹¹ sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual mediante:
- (a) la determinación de si los saldos de cierre del periodo anterior han sido correctamente traspasados al periodo actual o, cuando proceda, si han sido reexpresados;
 - (b) la determinación de si los saldos de apertura reflejan la aplicación de políticas contables adecuadas; y
 - (c) la aplicación de uno o más de los siguientes procedimientos:
 - (i) la inspección de los papeles de trabajo del auditor predecesor para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura, si los estados financieros del ejercicio anterior hubieran sido auditados;
 - (ii) la evaluación relativa a si los procedimientos de auditoría aplicados en el periodo actual proporcionan evidencia relevante en relación con los saldos de apertura; o
 - (iii) la aplicación de procedimientos de auditoría específicos para obtener evidencia en relación con los saldos de apertura.

La naturaleza y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con los saldos de apertura dependen de cuestiones tales como:

- *Las políticas contables aplicadas por la entidad.*
- *La naturaleza de los saldos contables, tipos de transacciones e información a revelar y los riesgos de incorrección material en los estados financieros del periodo actual.*
- *La significatividad de los saldos de apertura en relación con los estados financieros del periodo actual.*

¹⁰ Véase la parte 9, apartado 9.5.9, sobre el efecto en el informe de auditoría.

¹¹ Véase la parte 9, apartado 9.5.6, sobre el efecto en el informe de auditoría.

- *Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados y, en ese caso, si el auditor predecesor expresó una opinión modificada.*

4.5.5. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que los saldos de apertura contienen incorrecciones que podrían afectar de forma material a los estados financieros del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que resulten adecuados en las circunstancias, para determinar el efecto en los estados financieros del periodo actual¹².

El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si, en los estados financieros del periodo actual, se han aplicado de manera congruente las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura, y sobre si cualquier cambio efectuado en ellas se ha registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable¹³.

4.6. Requerimientos específicos de comunicación

4.6.1. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de:

- (a) las responsabilidades del auditor de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros preparados por la dirección; y
- (b) que las responsabilidades del auditor no eximen a la dirección ni a los responsables del gobierno de la entidad de sus responsabilidades de supervisar la preparación de los estados financieros.

4.7. Requerimientos específicos de documentación

Además de los requerimientos generales de documentación incluidos en la parte 2.4, que son aplicables durante todo el encargo de auditoría, a continuación, se describen cuestiones específicas que se deben documentar aplicables a esta parte:

4.7.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría cuestiones identificadas, discusiones relevantes con el personal y conclusiones alcanzadas respecto a la aceptación y continuidad de la relación con el cliente y del encargo de auditoría.

4.7.2. El auditor documentará la base para la determinación de utilizar la NIA para EMC.

4.7.3. El auditor documentará los cambios, en su caso, en la determinación de utilizar la NIA para EMC si llega a su conocimiento información adicional durante la auditoría que pueda cambiar el juicio profesional aplicado a este respecto.

4.7.4. El auditor registrará en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito:

- (a) que la auditoría se realizará utilizando la NIA para EMC;
- (b) el objetivo y alcance de la auditoría de los estados financieros;
- (c) las responsabilidades respectivas del auditor y de la dirección;

¹² Véase la parte 9, apartado 9.5.7, sobre el efecto en el informe de auditoría.

¹³ Véase la parte 9, apartado 9.5.8, sobre el efecto en el informe de auditoría.

- (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 que debe emitir 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 legales 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 dirección reconoce y comprende sus responsabilidades.

5. Planificación

Contenido de esta parte

La parte 5 establece la responsabilidad del auditor de planificar la auditoría (incluido el mantener una discusión con el equipo del encargo) y el concepto de importancia relativa o materialidad cuando planifica y ejecuta la auditoría.

Alcance de esta parte

La planificación no es una fase diferenciada de la auditoría, sino un proceso continuo e iterativo que se actualiza y modifica según sea necesario durante toda la auditoría. La parte 6, identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, y la parte 7, respuestas a los riesgos valorados de incorrección material, son también aplicables a esta parte.

Algunos requerimientos de esta parte se relacionan con requerimientos de otras partes y pueden requerir que el auditor aplique esos procedimientos para cumplir los requerimientos de esta parte.

5.1. Objetivos

5.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) planificar la auditoría para que se ejecute de manera eficaz; y
- (b) aplicar el concepto de importancia relativa de manera adecuada en la planificación y ejecución de la auditoría.

5.2. Actividades de planificación

La naturaleza, momento de realización y extensión de las actividades de planificación variarán según la naturaleza y circunstancias de la entidad, del tamaño y naturaleza del equipo del encargo, la experiencia previa con la entidad de los miembros del equipo del encargo y cualquier cambio de circunstancias que se produzca durante la realización del encargo de auditoría.

El propósito y el objetivo de la planificación de la auditoría son los mismos, tanto si la auditoría es un encargo inicial como si es un encargo recurrente. Sin embargo, para un encargo de auditoría inicial el auditor puede necesitar ampliar las actividades de planificación, ya que normalmente no tendrá la experiencia previa con la entidad que se considere en la planificación de encargos recurrentes.

5.2.1. El auditor establecerá el alcance, momento de realización y dirección de la auditoría y:

- (a) identificará las características del encargo que definen su alcance;
- (b) determinará los objetivos del encargo en relación con los informes a emitir con el fin de planificar el momento de realización de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones requeridas;
- (c) considerará los factores que, según el juicio profesional del auditor, sean significativos para la dirección de las tareas del equipo del encargo;

- (d) considerará los resultados de las actividades preliminares del encargo y, en su caso, si es relevante el conocimiento obtenido en otros encargos realizados para la entidad por el socio del encargo; y
- (e) determinará la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos que se deben aplicar y de los recursos necesarios para realizar la auditoría, incluido determinar si son necesarios expertos.

El establecimiento del alcance, momento de realización y dirección de la auditoría no constituye necesariamente un ejercicio complejo o que requiera mucho tiempo. Por ejemplo, un breve memorando preparado después de la auditoría anterior, basado en una revisión de los papeles de trabajo y que destaque las cuestiones identificadas en la auditoría recién finalizada, actualizado mediante discusiones con el propietario-gerente, puede servir como documentación del alcance, momento de realización y dirección del encargo de auditoría actual. Se pueden utilizar programas de auditoría o listados de comprobaciones estándar que se elaboran sobre la hipótesis de un número reducido de controles identificados, lo que es probable en una entidad menos compleja, siempre que se adapten a las circunstancias del encargo, incluidas las valoraciones del riesgo por parte del auditor.

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

5.2.2. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo participarán en la planificación de la auditoría.

5.2.3. El auditor planificará la naturaleza, momento de realización y extensión de la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo, así como la revisión de su trabajo.

5.2.4. El socio del encargo considerará información obtenida en el proceso de aceptación y continuidad para planificar y ejecutar la auditoría.

5.2.5. Cuando la información utilizada para planificar y ejecutar la auditoría se ha obtenido de la experiencia previa con la entidad, o de auditorías previas, el auditor evaluará si dicha información sigue siendo relevante y fiable como evidencia de auditoría para el periodo actual.

5.2.6. El auditor actualizará y cambiará el alcance, momento de realización y dirección según sea necesario durante la auditoría.

Discusión por el equipo del encargo

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

5.2.7. El socio del encargo y otros miembros clave del equipo del encargo discutirán la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material, incluido:

- (a) La aplicación del marco de información financiera aplicable a los hechos y circunstancias de la entidad.

- (b) Cómo y en qué parte, los estados financieros de la entidad pueden ser susceptibles de incorrección material debida a fraude, incluido el modo en el que se origina el fraude, y el modo en que el fraude o error podrían tener su origen en relaciones o transacciones con partes vinculadas.

Las discusiones entre los miembros del equipo del encargo se desarrollarán obviando la opinión que el equipo del encargo pueda tener sobre la honestidad e integridad de la dirección o, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad.

La discusión entre los miembros del equipo del encargo también puede incluir otras cuestiones relacionadas con la auditoría, tales como cuestiones logísticas, operativas u otras (por ejemplo, cuando los riesgos de incorrección material hayan cambiado con respecto a años anteriores o cuestiones relacionadas con los requerimientos de ética aplicables incluida la independencia) y el momento de realización de la auditoría y las comunicaciones requeridas.

5.2.8. Cuando algunos miembros del equipo del encargo no participen en la discusión, el socio del encargo determinará qué cuestiones se les debe comunicar.

Utilización del trabajo de un experto de la dirección

5.2.9. Si la información que se debe utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para el fin del auditor:

- (a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; y
- (b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto.

Evaluación de la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección

La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar dicha competencia en las circunstancias. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la dirección. Las cuestiones relevantes para la evaluación de la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección pueden incluir si el trabajo de dicho experto de la dirección está sujeto a normas técnicas de ejecución u otros requerimientos profesionales o sectoriales.

Obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección

En la obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección, evaluar el acuerdo entre la entidad y ese experto puede facilitar al auditor la determinación de la adecuación de los siguientes aspectos para sus fines:

- *la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto;*
- *las funciones y responsabilidades respectivas de la dirección y del experto; y*
- *la naturaleza, momento de realización y extensión de la comunicación entre la dirección y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto.*

Determinación de cuándo utilizar el trabajo de un experto del auditor

- 5.2.10. Si para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada fuera necesaria una especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, el auditor determinará si debe utilizar el trabajo de un experto del auditor.

Si la preparación de los estados financieros implica el recurso a una especialización en un campo distinto al de la contabilidad, el auditor, con habilidades en contabilidad y auditoría, puede que no tenga la especialización necesaria para auditar dichos estados financieros. La determinación por el auditor de si utiliza el trabajo de un experto del auditor, y, de ser así, en qué momento y en qué medida, le facilita el cumplimiento de los requerimientos de los apartados 3.2.7. y 5.2.1.(e). A medida que avanza la auditoría, o cambian las circunstancias, el auditor puede necesitar revisar decisiones anteriores sobre la utilización del trabajo de un experto del auditor.

El auditor es el único responsable de la opinión de auditoría expresada, y la utilización por el auditor del trabajo de un experto del auditor no reduce dicha responsabilidad. No obstante, si el auditor que utiliza el trabajo de un experto del auditor concluye, sobre la base de los procedimientos aplicados y la evidencia obtenida, que el trabajo de dicho experto es adecuado para los fines del auditor, puede aceptar los hallazgos o las conclusiones del experto en su campo de especialización como evidencia de auditoría adecuada.

- 5.2.11. El auditor, al determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos relacionados con el experto del auditor, considerará lo siguiente:

- (a) la naturaleza de la cuestión con la que está relacionado el trabajo de dicho experto;
- (b) los riesgos de incorrección material en la cuestión con la que se relaciona el trabajo de dicho experto;
- (c) la significatividad del trabajo de dicho experto en el contexto de la auditoría;
- (d) el conocimiento y la experiencia del auditor en relación con trabajos realizados con anterioridad por dicho experto; y
- (e) si dicho experto está sujeto a las políticas o procedimientos de gestión de la calidad de la firma de auditoría.

- 5.2.12. Si el auditor está utilizando el trabajo de un experto del auditor:

- (a) evaluará si el experto del auditor tiene la competencia, la capacidad y la objetividad necesarias para los fines del auditor. En el caso de un experto externo del auditor, la evaluación de la objetividad incluirá indagar sobre los intereses y las relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad de dicho experto;
- (b) obtendrá un conocimiento suficiente del campo de especialización del experto que le permita determinar la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto para los fines del auditor y evaluará la adecuación de ese trabajo para los fines del auditor; y
- (c) acordará, por escrito cuando resulte adecuado, la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto del auditor, las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y de ese experto, la naturaleza, momento de realización y

extensión de las comunicaciones y la necesidad de que el experto cumpla los requerimientos de confidencialidad.

5.3. Importancia relativa o materialidad

5.3.1. El auditor determinará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto.

Importancia relativa en el contexto de una auditoría

El auditor aplica el concepto de importancia relativa tanto en la planificación y ejecución de la auditoría como en la evaluación del efecto de las incorrecciones identificadas sobre dicha auditoría y, en su caso, del efecto de las incorrecciones no corregidas sobre los estados financieros, así como en la formación de una opinión a expresar en el informe de auditoría.

La determinación por el auditor de la importancia relativa viene dada por el ejercicio de su juicio profesional, y se ve afectada por su percepción de las necesidades de información financiera de los usuarios de los estados financieros.

El juicio profesional del auditor acerca de las incorrecciones que se considerarán materiales proporciona una base para:

- *la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material;*
- *la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material; y*
- *la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores;*

Utilización de referencias a efectos de determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto

A menudo se aplica un porcentaje a una referencia elegida, como punto de partida para determinar la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto. Entre los factores que pueden afectar a la identificación de una referencia adecuada están los siguientes:

- *los elementos de los estados financieros (por ejemplo, activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos);*
- *si existen elementos sobre los cuales los usuarios tienden a centrar su atención;*
- *la naturaleza de la entidad, el punto de su ciclo vital en el que se encuentra, así como el entorno sectorial y económico en el que opera;*
- *La estructura de propiedad de la entidad y la forma en que se financia. Por ejemplo, si una entidad se financia solo mediante deuda en lugar de patrimonio, los usuarios pueden prestar mayor atención a los activos, y a los derechos sobre estos, que a los beneficios de la entidad; y*
- *la relativa volatilidad de la referencia.*

Como ejemplos de referencias que pueden resultar adecuadas, dependiendo de las circunstancias de la entidad, se incluyen las categorías de los resultados que figuran en los estados financieros, tales como el beneficio antes de impuestos, los ingresos ordinarios

totales, el margen bruto y los gastos totales, así como el patrimonio neto total o el activo neto. El beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas se utiliza a menudo para entidades con fines de lucro. Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es volátil, pueden ser adecuadas otras referencias, tales como el margen bruto o los ingresos ordinarios totales. En una organización sin fines de lucro, una referencia como los ingresos, los gastos, los activos o el patrimonio pueden ser más relevantes.

Cuando el beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas es sistemáticamente un importe simbólico, como puede ser el caso en un negocio con un propietario-gerente en el que el propietario retira la mayor parte del beneficio antes de impuestos como remuneración, puede ser más relevante, como referencia, el beneficio antes de remuneración e impuestos.

Existe una relación entre el porcentaje y la referencia elegida, de tal modo que un porcentaje aplicado al beneficio antes de impuestos de las operaciones continuadas será por lo general mayor que el porcentaje que se aplique a los ingresos ordinarios totales.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

En el caso de una entidad del sector público, los legisladores y las autoridades reguladoras son a menudo los principales usuarios de sus estados financieros. Además, los estados financieros pueden utilizarse para tomar decisiones distintas de las económicas. La determinación de la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto en una auditoría de los estados financieros de una entidad del sector público se ve, por lo tanto, influenciada por las disposiciones legales o reglamentarias u otras disposiciones, así como por las necesidades de información financiera de los legisladores y del público en relación con los programas del sector público.

En una auditoría de una entidad del sector público, el coste total o el coste neto (gastos menos ingresos o pagos menos cobros) pueden ser referencias adecuadas para las actividades por programas. Cuando una entidad del sector público custodia activos públicos, los activos pueden ser una referencia adecuada.

- 5.3.2. El auditor también determinará el nivel o los niveles de materialidad que se deben aplicar a diferentes tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar si, en las circunstancias específicas de la entidad, existen uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar para los que, en caso de que contengan incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto, puede esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.
- 5.3.3. El auditor determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo con el fin de valorar los riesgos de incorrección material y de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

La planificación de la auditoría únicamente para detectar incorrecciones individualmente materiales pasa por alto el hecho de que la suma de las incorrecciones inmateriales individualmente consideradas puede conducir a que los estados financieros contengan incorrecciones materiales, y no deja margen para posibles incorrecciones no detectadas. La importancia relativa para la ejecución del trabajo (que, de acuerdo con su definición,

viene constituida por una o más cifras) se fija para reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que la suma de las incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa.

La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Se ve afectada por el conocimiento que el auditor tenga de la entidad, actualizado durante la identificación y valoración del riesgo, y por la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en auditorías anteriores y, en consecuencia, por las expectativas del auditor en relación con las incorrecciones en el periodo actual.

Incorrecciones claramente insignificantes

La parte 7 requiere del auditor que acumule las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes. Durante la planificación, el auditor puede determinar una cifra por debajo de la cual las incorrecciones en un importe de los estados financieros individuales se consideran claramente insignificantes, y no es necesario acumularlas porque el auditor espera que su acumulación claramente no tendrá un efecto material sobre los estados financieros.

- 5.3.4. Si durante la auditoría llega a conocimiento del auditor información que de haberla conocido inicialmente le hubiera llevado a determinar una cifra o cifras diferentes, el auditor revisará la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o los niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar).
- 5.3.5. Si el auditor concluye que es adecuada una importancia relativa inferior a la determinada inicialmente para los estados financieros en su conjunto (y, en su caso, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar), determinará si es necesario revisar la importancia relativa para la ejecución del trabajo, y si la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores inicialmente establecidos siguen siendo adecuados.

5.4. Requerimientos específicos de comunicación

- 5.4.1. El auditor se comunicará con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance, momento de realización y dirección de la auditoría.

5.5. Requerimientos específicos de documentación

Además de los requerimientos generales de documentación incluidos en la parte 2.4, que son aplicables durante todo el encargo de auditoría, a continuación, se describen cuestiones específicas que se deben documentar aplicables a esta parte:

- 5.5.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría una descripción del alcance, momento de realización y dirección de la auditoría, incluidos la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos que se deben aplicar y los cambios significativos realizados durante la auditoría junto con los motivos de dichos cambios.

Consideraciones cuando existen 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 los miembros del equipo del encargo y las decisiones significativas alcanzadas relativas a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a incorrección material debida a fraude o error.

5.5.3. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- (a) los siguientes importes y factores considerados en su determinación (incluida, en su caso, cualquier revisión):
 - (i) la importancia relativa para los estados financieros en su conjunto; y
 - (ii) cuando resulte aplicable, el nivel o niveles de importancia relativa para determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar; y
 - (ii) la importancia relativa para la ejecución del trabajo.
- (b) Cifra o cifras por debajo de las cuales las incorrecciones se considerarán claramente insignificantes.

6. Identificación y valoración del riesgo

Contenido de esta parte

La parte 6 contiene los requerimientos aplicables a la responsabilidad del auditor de aplicar procedimientos y actividades relacionadas para:

- obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno de la entidad;
- identificar los riesgos de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones, debida a fraude o error; y
- valorar el riesgo inherente y el riesgo de control.

El anexo 3 ilustra la naturaleza iterativa de la identificación y valoración del riesgo por el auditor.

Alcance de esta parte

Esta parte trata de la responsabilidad del auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, lo que proporciona al auditor la base para los procedimientos aplicados para responder a los riesgos valorados de la parte 7. La parte 5 establece las obligaciones del auditor de las actividades de planificación, incluidos los requerimientos de discusión por el equipo del encargo.

6.1. Objetivos

- 6.1.1. Los objetivos del auditor son identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material (los riesgos valorados).

El conocimiento de la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno permiten al auditor identificar y valorar los riesgos de incorrección material. El proceso de identificación y valoración de los riesgos por el auditor es iterativo y dinámico.

6.2. Procedimientos para identificar y valorar riesgos y actividades relacionadas

- 6.2.1. El auditor diseñará y aplicará procedimientos con el fin de obtener evidencia de auditoría que proporcione una base adecuada para:

- (a) la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones contenidas en estos; y
- (b) el diseño de procedimientos de auditoría posteriores.

El auditor aplica el juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos que se deben aplicar, que puede variar en función de lo formales que sean las políticas o los procedimientos de la entidad.

Algunas entidades menos complejas y, en especial, las entidades dirigidas por el propietario, pueden no haber establecido procesos y sistemas estructurados pueden haber

establecido procesos o sistemas con una documentación limitada o una falta de congruencia en el modo en que se realizan. Cuando dichos sistemas y procesos no son formales, todavía se requieren los procedimientos descritos en el apartado 6.2.3.

El diseño y aplicación de procedimientos para la obtención de evidencia de auditoría, de un modo que no esté sesgado hacia la obtención de evidencia de auditoría que corrobore o hacia la exclusión de evidencia que sea contradictoria, puede implicar obtener evidencia de múltiples fuentes dentro y fuera de la entidad. Sin embargo, no se exige que el auditor realice una búsqueda exhaustiva para identificar todas las posibles fuentes de evidencia.

6.2.2. Al obtener evidencia de auditoría para identificar y valorar riesgos de incorrección material y para diseñar procedimientos de auditoría posteriores, el auditor considerará información procedente de:

- (a) los procedimientos de aceptación o continuidad; y
- (b) en su caso, otros encargos realizados por el socio del encargo para la entidad.

6.2.3. Los procedimientos para identificar y valorar riesgos de incorrección material incluirán:

- (a) indagaciones ante la dirección y ante otras personas apropiadas de la entidad;
- (b) procedimientos analíticos; y
- (c) observación e inspección.

No se requiere que el auditor aplique todos estos procedimientos para cada uno de los aspectos del conocimiento del auditor que requiere esta parte.

Los procedimientos analíticos, aplicados como procedimiento para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, ayudan a la identificación de incongruencias, transacciones o hechos inusuales, así como de cantidades, ratios y tendencias que pueden poner de manifiesto cuestiones que tengan implicaciones para la auditoría. Las relaciones inusuales o inesperadas que se identifiquen pueden ayudar al auditor en la identificación de riesgos de incorrección material, especialmente los debidos a fraude, incluidos los relativos a cuentas de ingresos.

Los procedimientos analíticos aplicados como parte de la identificación y valoración del riesgo pueden incluir información financiera (por ejemplo, precios de venta) y no financiera (por ejemplo, volumen de bienes vendidos), así como la utilización de datos agregados a un nivel alto. El auditor puede realizar una comparación sencilla de información, como el cambio entre los saldos de cuentas respecto a periodos anteriores, para identificar áreas con una probabilidad de riesgo mayor.

La observación y la inspección pueden sustentar, corroborar o contradecir las indagaciones ante la dirección y ante otras personas, y pueden asimismo proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno. Cuando las políticas o los procedimientos no están documentados, o la entidad carece de controles formales, es posible que el auditor aún pueda obtener alguna evidencia de auditoría que sustente la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante la observación o inspección de la realización del control.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

Al indagar ante las personas que pueden tener información que probablemente ayude en la identificación de riesgos de incorrección material, los auditores de entidades del sector público pueden obtener información de fuentes adicionales como los auditores que participan en la realización de otras auditorías relacionadas con la entidad. Los procedimientos aplicados por los auditores de entidades del sector público para identificar y valorar los riesgos de incorrección material también pueden incluir la observación e inspección de documentos preparados por la dirección para el Parlamento, por ejemplo, documentos relacionados con informes obligatorios sobre resultados.

Herramientas y técnicas automatizadas

Si el auditor utiliza HTA, puede diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para identificar y valorar riesgos de incorrección material sobre un volumen relativamente grande de datos (del mayor, de los libros auxiliares u otros datos operativos) incluso para análisis, observación o inspección.

- 6.2.4. Al diseñar y aplicar procedimientos para identificar y valorar riesgos de incorrección material, el auditor considerará los posibles riesgos de incorrección material que tienen su origen en:
- (a) fraude o error;
 - (b) las relaciones y transacciones con partes vinculadas; y
 - (c) hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Fraude

La información financiera fraudulenta implica incorrecciones intencionadas incluidas omisiones de cantidades o de información en los estados financieros con la intención de engañar a los usuarios de estos. La información financiera fraudulenta a menudo implica la elusión de los controles por la dirección que, por lo demás, puede parecer que operan eficazmente, tales como que la dirección registre asientos ficticios en el diario cerca del final del periodo de la información financiera.

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

La apropiación indebida de activos, a menudo, va acompañada de registros o documentos falsos o que inducen a error, a fin de ocultar que los activos han desaparecido o se han pignorado sin la debida autorización.

En una EMC, pueden existir factores de riesgo de fraude distintos de los que existen en entidades más complejas. Por otra parte, la dirección o el propietario-gerente, es posible que puedan ejercer una supervisión más eficaz que en una entidad más compleja, lo que puede compensar las menores oportunidades de establecer una segregación de funciones.

Por otra parte, una menor segregación de funciones y una mayor participación de la dirección o del propietario-gerente puede proporcionarles más oportunidades de eludir controles o de cometer fraude. Las EMC, incluidos los propietarios-gerentes, pueden también tener presiones o incentivos para cometer fraude distintos de los que tiene la dirección en una entidad más compleja. El anexo 4 incluye factores de riesgo de fraude aplicables a las entidades menos complejas.

Partes vinculadas

En algunas EMC las transacciones con partes vinculadas entre los propietarios-gerentes y la familia cercana pueden ser comunes, en particular en entidades con restricciones a la transmisión. Estas transacciones puede que no se realicen en condiciones normales de mercado; por ejemplo, es posible que algunas transacciones con partes vinculadas se efectúen sin contraprestación o que esta difiera significativamente de su valor razonable.

Empresa en funcionamiento

Entre los hechos o las condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de especial relevancia para una EMC, se incluyen el riesgo de que los bancos y otros prestamistas puedan dejar de dar apoyo financiero a la entidad, que la familia cercana o los propietarios-gerentes dejen de dar soporte a la entidad, así como la posible pérdida de un proveedor principal, de un cliente importante, de un empleado clave o del derecho a operar bajo licencia, en régimen de franquicia o al amparo de otro acuerdo legal.

- 6.2.5. Si la opinión de auditoría sobre los estados financieros del periodo anterior fue modificada, el auditor evaluará el efecto en los estados financieros del año actual al identificar y valorar los riesgos de incorrección material.

6.3. Conocimiento de los aspectos relevantes de la entidad

El conocimiento por el auditor de los aspectos relevantes de la entidad, incluidos la entidad y su entorno, el marco de información financiera aplicable y el sistema de control interno de la entidad establece un marco de referencia en el que el auditor identifica y valora los riesgos de incorrección material y también informa el modo en el que el auditor planifica y aplica los procedimientos de auditoría posteriores.

Indagaciones ante la dirección y ante otras personas de la entidad

- 6.3.1. El auditor indagará ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad acerca de:

- (a) el modo en que la entidad identifica riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros y el modo en que se responde a esos riesgos;
- (b) los riesgos de fraude en la entidad y los controles que la dirección ha establecido para mitigar dichos riesgos;
- (c) la naturaleza y extensión de la participación directa de la dirección en las operaciones y otras actividades que pueden ayudar a la dirección a prevenir o detectar incorrecciones en la información contable o a identificar controles que no están operando como se espera.

- (d) La identidad de las partes vinculadas a la entidad; incluidos:
- (i) cambios respecto al periodo anterior;
 - (ii) la naturaleza de las relaciones existentes entre la entidad y dichas partes vinculadas; y
 - (iii) si la entidad ha realizado transacciones con dichas partes vinculadas durante el periodo y, de ser así, el tipo y el objeto de dichas transacciones; y
- (e) si la entidad cumple las disposiciones legales o reglamentarias que puedan tener un efecto en los estados financieros y si ha habido comunicación escrita con las correspondientes autoridades que han concedido la licencia o son responsables de la regulación que pueden ser relevantes para los estados financieros.
- (f) La base para la utilización prevista del principio contable de empresa en funcionamiento si existen hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, y, en su caso, los planes de la dirección para hacer frente a dichos hechos y condiciones.

Las indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante los responsables del gobierno de la entidad ayudan al auditor a identificar y valorar riesgos de incorrección material y a responder a esos riesgos.

Las indagaciones acerca del modo en que la entidad identifica y valora los riesgos de negocio relevantes para la preparación de los estados financieros pueden ayudar al auditor en el conocimiento de:

- *dónde se han identificado riesgos de negocio;*
- *si la entidad ha respondido a esos riesgos y el modo en que lo ha hecho;*
- *si los riesgos a los que se enfrenta la entidad se han identificado, valorado y respondido adecuadamente según la naturaleza y las circunstancias de la entidad.*

Las indagaciones acerca de los riesgos de incorrección material debida a fraude en la entidad pueden ayudar al auditor en el conocimiento de:

- *la valoración realizada por la dirección del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude, incluidas la naturaleza, la extensión y la frecuencia de dichas valoraciones;*
- *el proceso seguido por la dirección para identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad, incluido cualquier riesgo de fraude específico que la dirección haya identificado o sobre el que haya sido informada, o los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar con respecto a los que sea posible que exista riesgo de fraude;*
- *en su caso, la comunicación por la dirección a los responsables del gobierno de la entidad de los procesos dirigidos a identificar y dar respuesta a los riesgos de fraude en la entidad.*

Las indagaciones acerca del modo en el que la entidad realiza actividades para prevenir o detectar incorrecciones en la información contable e identifica controles que no están operando como está previsto pueden incluir indagar acerca de qué información utiliza la dirección y la base sobre la que esta considera que la información es suficientemente fiable, así como indagar acerca del modo en el que se corrigen las deficiencias. Estas indagaciones ayudan al auditor a conocer si los otros aspectos del sistema de control interno de la entidad están presentes y funcionan adecuadamente a las circunstancias de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de la entidad.

Cuando se aplica el principio contable de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan bajo la hipótesis de que la entidad es una empresa en funcionamiento y de que continuará sus operaciones en el futuro previsible. Los estados financieros con fines generales se preparan utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, salvo que la dirección tenga la intención de liquidar la entidad o cesar en sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista. Cuando la utilización del principio contable de empresa en funcionamiento resulta adecuada, los activos y pasivos se registran partiendo de la base de que la entidad será capaz de realizar sus activos y de liquidar sus pasivos en el curso normal de los negocios.

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

6.3.2. El auditor compartirá con otros miembros del equipo del encargo la información relevante obtenida sobre las partes vinculadas a la entidad.

6.3.3. El auditor realizará indagaciones ante la dirección, ante los responsables del gobierno de la entidad y, cuando proceda, ante otras personas de la entidad con el fin de determinar si tienen conocimiento de algún fraude, indicios de fraude o denuncia de fraude que afecten a la entidad.

Conocimiento de la entidad y su entorno

6.3.4. El auditor obtendrá un conocimiento de:

- (a) La estructura organizativa, de propiedad y de gobierno de la entidad, y su modelo de negocio.
- (b) El sector y otros factores externos que afectan a la entidad.
- (c) El modo en el que se mide el resultado financiero.
- (d) El marco normativo aplicable a la entidad y el modo en que la entidad está cumpliendo dicho marco.
- (e) Las transacciones de la entidad y otros hechos y condiciones que pueden dar lugar a la necesidad de que las estimaciones contables se reconozcan o revelen, o a que se realicen cambios en ellas.
- (f) Acuerdos o relaciones que pueden producir pasivos no reconocidos o compromisos futuros.

Conocer el modelo de negocio de la entidad ayuda al auditor a comprender los objetivos de la entidad y su estrategia y a comprender los riesgos de negocio que toma y a los que se enfrenta. El conocimiento de los riesgos de negocio de la entidad ayuda al auditor en la identificación de los riesgos de incorrección material, puesto que la mayor parte de los riesgos de negocio acaban teniendo consecuencias financieras y, por lo tanto, un efecto en los estados financieros. Para obtener un conocimiento del modelo de negocio de la entidad, el auditor puede considerar el modo en que la entidad utiliza la TI.

Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector, tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los avances tecnológicos. Otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar incluyen los riesgos relacionados con el clima, las condiciones económicas generales, los tipos de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la revaluación de la moneda.

Cuando se obtiene conocimiento de los acuerdos o relaciones que pueden producir pasivos no reconocidos o compromisos futuros, el auditor puede considerar inspeccionar actas de reuniones y comunicaciones escritas con el asesor jurídico, así como inspeccionar cuentas de gastos jurídicos.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

Las entidades que operan en el sector público pueden crear y proporcionar valor en modos distintos a las que crean riqueza para los propietarios, pero aun así tienen un “modelo de negocio” con un objetivo específico. Las cuestiones de las que los auditores del sector público pueden obtener conocimiento que son relevantes para el modelo de negocio de la entidad incluyen:

- Conocimiento de las actividades relevantes del gobierno, incluidos los programas relacionados.*
- Objetivos de los programas y estrategias, incluidos los elementos de política pública.*

Conocimiento del marco de información financiera aplicable.

6.3.5. El auditor obtendrá un conocimiento de:

- (a) El marco de información financiera aplicable, incluido el relativo a las estimaciones contables, los criterios de reconocimiento, las bases de medición y los requerimientos relacionados de presentación y revelación, y el modo en que se aplican de acuerdo con la naturaleza y las circunstancias de la entidad y su entorno.*
- (b) Las políticas y los motivos de la entidad para cualquier cambio en estas.*

6.3.6. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas y congruentes con el marco de información financiera aplicable.

Conocimiento del sistema de control interno de la entidad

En las EMC y, en particular, en las entidades dirigidas por el propietario, la manera en que se diseña, implementa y mantiene el sistema de control interno de la entidad variará según la dimensión y la complejidad de esta. Cuando no existen procesos formales o políticas o

procedimientos documentados, todavía se requiere que el auditor obtenga un conocimiento del modo en que la dirección o, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad previenen y detectan fraudes y errores, y aplican el juicio profesional para determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos para obtener el conocimiento requerido.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

Los auditores de entidades del sector público a menudo tienen responsabilidades adicionales con respecto al control interno, por ejemplo, informar sobre el cumplimiento de un determinado código de conducta o informar sobre los gastos con cargo al presupuesto. Los auditores de entidades del sector público pueden igualmente tener responsabilidades de informar sobre el cumplimiento de las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo. En consecuencia, es posible que su consideración del sistema de control interno sea más amplia y detallada.

Conocimiento del entorno de control de la entidad

6.3.7. El auditor:

- (a) obtendrá un conocimiento del entorno de control relevante para la preparación de los estados financieros; y
- (b) evaluará si el entorno de control proporciona una base adecuada para el sistema de control interno de la entidad considerando la naturaleza y complejidad de esta.

El conocimiento del auditor puede incluir:

- *El modo en el que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad demuestran integridad y valores éticos, por ejemplo, a través de la comunicación a los empleados acerca de las expectativas sobre prácticas empresariales y comportamiento ético;*
- *la cultura de la entidad, incluido si la dirección facilita la honestidad y el comportamiento ético;*
- *la asignación de autoridad y responsabilidad en la entidad;*
- *el modo en que la entidad atrae, desarrolla y retiene personas competentes; y*
- *Cuando sea aplicable, el modo en que los propietarios-gerentes participan activamente en el negocio y el impacto que ello puede tener sobre los riesgos de elusión de controles por falta de segregación de funciones.*

El entorno de control proporciona una base general para el funcionamiento del resto de los aspectos del sistema de control interno de la entidad, y las deficiencias pueden menoscabar el resto del sistema de control interno de la entidad. Aunque no previene ni detecta y corrige de manera directa incorrecciones, puede influir en la eficacia de otros controles del sistema de control interno. El entorno de control incluye las funciones de gobierno y de dirección, así como las actitudes, grado de percepción y actuaciones de los responsables del gobierno de la entidad y de la dirección en relación con el sistema de control interno de la entidad y su importancia para ella.

Debido a que el entorno de control es el fundamento de todo el sistema de control interno de la entidad, cualquier deficiencia podría tener efectos generalizados en la preparación de los estados financieros. En consecuencia, el conocimiento y evaluación del entorno de control por el auditor afectan a su identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros y también pueden afectar a la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones, así como a las respuestas del auditor a los riesgos valorados.

Algunos o todos los aspectos del entorno de control pueden no ser aplicables a una EMC, o pueden ser menos formales. Por ejemplo, es posible que una EMC no tenga un código de conducta escrito, pero, en su lugar, pueda haber desarrollado una cultura que resalte la importancia de un comportamiento íntegro y ético, a través de la comunicación verbal y el ejemplo de la dirección.

Es posible que algunas entidades sean dominadas por una única persona que puede actuar con mucha discrecionalidad. Las actuaciones y actitudes de esa persona pueden tener un efecto generalizado sobre la cultura de la entidad, lo que, a su vez, puede tener un efecto generalizado sobre el entorno de control. El hecho de que sea una sola persona la que ejerza la dirección de una EMC no supone, en sí mismo, en general, un indicio de que la dirección no observe y transmita una actitud adecuada en relación con el control interno y el proceso de información financiera. En algunas entidades, la necesidad de autorización por la dirección puede compensar controles que, de otro modo, serían deficientes, y reducir los riesgos de fraude de los empleados. Sin embargo, el hecho de que una sola persona ejerza la dirección puede conllevar una posible deficiencia de control, ya que ofrece a la dirección la posibilidad de eludir los controles.

Conocimiento de los procesos de la entidad para la preparación de sus estados financieros

6.3.8. Para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos, el auditor obtendrá un conocimiento de los procesos de la entidad para preparar sus estados financieros incluidos:

- (a) los registros contables y otros registros que sustentan los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar;
- (b) el modo en el que las transacciones se inician y la información sobre ellas se registra, se procesa, se corrige según sea necesario, se traslada al mayor y se incluye en los estados financieros;
- (c) el modo en el que la información acerca de hechos y condiciones distintas de las transacciones se identifican, procesan y revelan; y
- (d) los recursos de la entidad, incluido el entorno de TI, relevantes para los apartados (a) a (c) anteriores.

Algunas cuestiones que el auditor puede considerar cuando obtiene un conocimiento de los procesos de la entidad para preparar sus estados financieros relativas a los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar incluyen el modo en que:

- *los datos o la información relativa a las transacciones, otros hechos y condiciones que se procesan;*

- *se mantiene la integridad de los datos o de la información; y*
- *se utilizan los procesos de información, personal y otros recursos.*

El conocimiento del auditor se puede obtener de varias maneras, que pueden incluir:

- *indagaciones ante el personal relevante acerca de los procedimientos utilizados para iniciar, registrar, procesar las transacciones e informar sobre ellas o sobre el proceso de información financiera de la entidad;*
- *la inspección de manuales de políticas o procesos u otra documentación del proceso de la entidad para preparar los estados financieros;*
- *la observación de la ejecución de las políticas o procedimientos por el personal de la entidad; o*
- *la selección de transacciones y su seguimiento a través del correspondiente proceso de preparación de los estados financieros (es decir, ejecutando una comprobación paso a paso).*

Las EMC que cuenten con una participación directa de la dirección puede que no necesiten descripciones detalladas de procedimientos contables, registros contables sofisticados o políticas escritas.

Herramientas y técnicas automatizadas

El auditor también puede utilizar HTA para obtener un acceso directo o una descarga digital de las bases de datos del sistema de información de la entidad en las que se encuentran los registros contables de las transacciones. Mediante la aplicación de HTA a esta información, el auditor puede confirmar el conocimiento obtenido acerca del modo en que las transacciones fluyen a través del sistema de información realizando el seguimiento de asientos en el diario u otros registros digitales relacionados con una determinada transacción o toda una población de transacciones, desde el inicio en los registros contables hasta el registro en el mayor. El análisis de conjuntos completos o amplios de transacciones también puede producir la identificación de variaciones con respecto a los procedimientos de procesamiento normales o esperados para estas transacciones, lo que, a su vez, puede tener como resultado la identificación de riesgos de incorrección material.

6.3.9. Para las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar de distintos tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, el auditor obtendrá un conocimiento del modo en que la dirección:

- Identifica, selecciona y aplica los métodos, hipótesis y datos pertinentes que son adecuados en el contexto del marco de información financiera aplicable, incluida la identificación de hipótesis significativas;
- conoce el grado de incertidumbre en la estimación, y trata dicha incertidumbre, incluida la selección de una estimación puntual y de la correspondiente información a revelar para su inclusión en los estados financieros; y
- revisa el desenlace o los desenlaces de anteriores estimaciones contables y responde a los resultados de esa revisión.

- 6.3.10. El auditor evaluará si el proceso de la entidad para preparar sus estados financieros, incluido el relativo a estimaciones contables, sustenta adecuadamente la preparación de sus estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Conocimiento de los servicios prestados por una organización de servicios

- 6.3.11. Si la entidad utiliza los servicios de una organización de servicios y dichos servicios son relevantes para el proceso de preparación de los estados financieros de la entidad, el conocimiento del auditor incluirá, de conformidad con el apartado 6.3.8:

- (a) la naturaleza de los servicios prestados por la organización de servicios y la significatividad de dichos servicios para la entidad incluido su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria;
- (b) la naturaleza e importancia relativa de las transacciones procesadas, o las cuentas o los procesos de información financiera afectados por la organización de servicios;
- (c) el grado de interacción entre las actividades de la organización de servicios y las de la entidad usuaria; y
- (d) los términos contractuales relevantes relativos a las actividades realizadas por la organización de servicios.

El conocimiento del auditor será suficiente para proporcionar una base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

Es posible que las EMC utilicen servicios externos de contabilidad que vayan desde el procesamiento de determinadas transacciones (por ejemplo, el procesamiento y pago de nóminas y el pago de impuestos sobre nóminas) y su registro contable, hasta la preparación de sus estados financieros. El uso de una organización de servicios para la preparación de sus estados financieros no exime a la dirección de la entidad menos compleja ni, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, de sus responsabilidades sobre los estados financieros.

Los servicios de una organización de servicios son relevantes para el proceso de la entidad para preparar sus estados financieros cuando esos servicios, y los controles sobre ellos, son parte o afectan al proceso descrito en el apartado 6.3.8.

El conocimiento del auditor le ayuda a informarse de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y su efecto en el sistema de control interno de la entidad usuaria, lo cual afecta a la naturaleza y extensión del trabajo que debe realizar el auditor con relación a los servicios prestados por una organización de servicios. La significatividad de los controles de la organización de servicios relativos a la entidad usuaria depende del grado de interacción que exista entre las actividades de la organización de servicios y las de la entidad. Por ejemplo, la organización de servicios puede procesar y registrar transacciones que todavía deben ser autorizadas por la entidad, alternativamente, la entidad puede confiar en que dichos controles se vean afectados en la organización de servicios.

La organización de servicios puede haber contratado a un auditor para que le proporcione un informe sobre el diseño y descripción (informe tipo 1) o sobre la descripción, diseño y eficacia operativa (informe tipo 2) de los controles en la organización de servicios. Dichos

informes pueden proporcionar información al auditor para la obtención de un conocimiento del sistema de control interno de la entidad usuaria. Sin embargo, esta norma no se ha diseñado para tratar la utilización por el auditor de dichos informes como evidencia de auditoría acerca del diseño, implementación o eficacia operativa de los controles en la organización de servicios, y, por lo tanto, no incluye requerimientos al respecto.

Conocimiento de las actividades de control de la entidad

6.3.12. El auditor obtendrá un conocimiento de las actividades de control de la entidad a través de la identificación de controles que responden a los riesgos de incorrección material en las afirmaciones como se describe a continuación. Para cada control identificado en los apartados (a)-(e) siguientes; el auditor aplicará procedimientos, más allá de la indagación, para evaluar si el control está diseñado eficazmente y ha sido implementado:

- (a) controles que responden a riesgos que se determine que son riesgos significativos;
- (b) controles sobre los asientos en el diario, incluidos aquellos asientos para registrar transacciones o ajustes no recurrentes o inusuales;
- (c) en su caso, controles para los que el auditor tiene previsto comprobar su eficacia operativa para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de las pruebas sustantivas, incluidos los controles que responden a riesgos para los que los procedimientos sustantivos por sí solos no son suficientes para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada; y
- (d) en su caso, controles relacionados con transacciones y acuerdos significativos con partes vinculadas, así como transacciones y acuerdos significativos ajenos al curso normal de los negocios.
- (e) En su caso, controles (a) a (d) en la entidad usuaria relacionados con los servicios prestados por la organización de servicios, incluidos los aplicados a las transacciones procesadas por la organización de servicios.

El conocimiento requerido al auditor sobre las actividades de control de la entidad implica la identificación de controles específicos adecuada a las circunstancias de la entidad y la evaluación de su diseño, así como la determinación de si los controles se han implementado. La evaluación del diseño e implementación de controles incluye la evaluación de si el control está diseñado eficazmente para responder al riesgo de incorrección material en las afirmaciones o diseñado eficazmente para sustentar el funcionamiento de otros controles, así como la determinación de si el control ha sido implementado.

Ello ayuda al auditor a conocer el enfoque de la dirección para responder a ciertos riesgos y, por lo tanto, proporciona la base para el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores que respondan a esos riesgos incluso cuando el auditor no tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles identificados.

Asientos en el diario

Se espera que los controles sobre los asientos en el diario se identifiquen en todas las auditorías, puesto que, generalmente, el modo en que una entidad incorpora información del procesamiento de transacciones en el mayor es mediante la utilización de asientos en

el diario, tanto estándar como no, o automatizados o manuales. El grado en que se identifican otros controles puede variar dependiendo de la naturaleza de la entidad y del enfoque previsto por el auditor en relación con procedimientos de auditoría posteriores. Por ejemplo, el sistema de información de la entidad puede no ser complejo y es posible que el auditor no tenga previsto comprobar la eficacia operativa de los controles. Además, es posible que el auditor no haya identificado ningún riesgo significativo o cualquier otro riesgo de incorrección material de los que sea necesario que evalúe su diseño y determine si han sido implementados. En este caso, es posible que el auditor determine que no hay controles identificados aparte de los controles de la entidad sobre los asientos en el diario.

Partes vinculadas

En las EMC es probable que los controles sean menos formales, y que dichas entidades puedan carecer de procesos documentados para el tratamiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas. Un propietario-gerente puede reducir algunos de los riesgos derivados de las transacciones con partes vinculadas, o incrementar dichos riesgos potencialmente, mediante su participación activa en todos los aspectos principales de las transacciones. En el caso de estas entidades, el auditor puede obtener conocimiento de las relaciones y transacciones con partes vinculadas, y de los controles que, en su caso, existan sobre ellas, combinando las indagaciones ante la dirección con otros procedimientos, tales como la observación de las actividades de supervisión y revisión de la dirección, y la inspección de la documentación relevante disponible.

6.3.13. Para los controles identificados en los apartados, 6, 3 y 12, el auditor:

- (a) Identificará las aplicaciones de TI y otros aspectos del entorno de TI que están sujetos a riesgos derivados de la utilización de TI y cuáles son esos riesgos relacionados;
- (b) identificará los controles generales de TI de la entidad que responden a esos riesgos identificados; y
- (c) a través de la aplicación de procedimientos adicionales a la indagación, evaluará si los controles generales de TI identificados están diseñados eficazmente y han sido implementados.

El conocimiento del auditor de los procesos de la entidad para preparar los estados financieros (que puede realizarse aplicando procedimientos paso a paso) incluye el entorno de TI relevante para los flujos de transacciones y el procesamiento de información. Ello se debe a que la utilización de aplicaciones de TI por la entidad u otros aspectos del entorno de TI pueden derivar en riesgos de utilización de TI (es decir, la susceptibilidad de los controles sobre el procesamiento de información a un diseño o funcionamiento ineficaz o a un riesgo sobre la integridad de la información).

La amplitud del conocimiento del auditor de los procesos de TI, incluido el grado en que la entidad ha establecido controles generales de TI, variará según la naturaleza y las circunstancias de la entidad y de su entorno de TI, así como según la naturaleza y extensión de los controles identificados por el auditor. El número de aplicaciones de TI sujetas a riesgos derivados de la utilización de TI también variará en función de estos factores. Los controles generales de TI sustentan el funcionamiento continuo y correcto del entorno de TI, incluido el funcionamiento continuo y eficaz de los controles de procesamiento de la información y la integridad de la información.

Deficiencias en el sistema de control interno de la entidad

- 6.3.14. El auditor determinará si se han identificado una o más deficiencias en el sistema de control interno de la entidad y, en su caso, si, individualmente o de manera agregada, constituyen deficiencias significativas.

Para el conocimiento del sistema de control interno de la entidad, es posible que el auditor determine que algunas de las políticas o de los procedimientos de la entidad no son adecuados a la naturaleza y las circunstancias de la entidad. Esta determinación puede ser un indicador que ayude al auditor en la identificación de deficiencias en el control interno. Si el auditor ha identificado una o más deficiencias, el auditor puede considerar el efecto de esas deficiencias sobre la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material y sobre el diseño de procedimientos de auditoría posteriores.

El auditor aplica su juicio profesional para determinar si una deficiencia representa una deficiencia significativa en el control interno.

6.4. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

Los riesgos de incorrección material son identificados y valorados por el auditor con el fin de determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Dicha evidencia permite al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con un nivel de riesgo de auditoría aceptablemente bajo.

- 6.4.1. El auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error:
- (a) En los estados financieros. A tal efecto, el auditor determinará si afectan a riesgos en las afirmaciones y considerará la naturaleza y extensión del efecto generalizado sobre los estados financieros de los riesgos identificados; y
 - (b) En las afirmaciones sobre determinados tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar. A tal efecto, el auditor:
 - (i) determinará las afirmaciones relevantes y los correspondientes tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar; y
 - (ii) valorará el riesgo inherente para los riesgos identificados de incorrección material en las afirmaciones a través de la evaluación de la probabilidad y magnitud de la incorrección.

Riesgos en los estados financieros

Los riesgos de incorrección material en los estados financieros se refieren a los que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto y, potencialmente, afectan a muchas afirmaciones. Los riesgos de esta clase no son necesariamente riesgos que se puedan relacionar con afirmaciones específicas sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar (por ejemplo, riesgo de elusión de controles por la dirección).

Riesgos en las afirmaciones

En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor utiliza afirmaciones para considerar los distintos tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. El anexo 5 incluye afirmaciones que el auditor puede utilizar al considerar los diferentes tipos de incorrecciones en las afirmaciones.

Una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra revelación de información es una afirmación relevante cuando tiene un riesgo identificado de incorrección material. La determinación de si una afirmación es una afirmación relevante se realiza antes de considerar cualquiera de los correspondientes controles (es decir, el riesgo inherente) y se basa en la consideración del auditor de las incorrecciones que tienen una probabilidad razonable tanto de existir (es decir, probabilidad) como de ser materiales en caso de que existan (es decir, magnitud). Un tipo de transacción, saldo contable o información a revelar significativo es aquel para el que existen una o más afirmaciones significativas. Determinar las afirmaciones relevantes y los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos proporciona la base para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

Valoración del riesgo inherente

El riesgo inherente valorado para un determinado riesgo de incorrección material en las afirmaciones supone un juicio dentro de un rango, de menor a mayor, en el espectro de riesgo inherente.

En la valoración del riesgo inherente, el auditor aplica su juicio profesional para determinar la significatividad de la combinación de la probabilidad de que exista una incorrección y de su magnitud en el espectro de riesgo inherente. El juicio acerca de la valoración del punto del rango de riesgo inherente en el que se encuentra el riesgo puede variar según la naturaleza, la dimensión y las circunstancias de la entidad y tiene en cuenta la valoración de la probabilidad de que ocurra una incorrección y de su magnitud.

En la consideración de la probabilidad de que exista una incorrección, el auditor tiene en cuenta la posibilidad de que exista una incorrección. En la consideración de la magnitud de una incorrección, el auditor tiene en cuenta los aspectos cualitativos y cuantitativos de la posible incorrección (es decir, se pueden considerar materiales las incorrecciones en las afirmaciones sobre tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar debido a su naturaleza, dimensión o circunstancias).

Al valorar el riesgo inherente, algunos de los factores relativos a la preparación de información requerida por el marco de información financiera aplicable que afectan a la susceptibilidad de las afirmaciones a incorrección pueden incluir:

- complejidad;*
- subjetividad;*
- cambio;*
- incertidumbre (en el caso de estimaciones contables es la incertidumbre en la estimación); o*
- susceptibilidad de incorrección debida a sesgo de la dirección u otros factores de riesgo de fraude en la medida en la que afecten al riesgo inherente.*

La presencia de estos factores puede originar un riesgo inherente mayor y puede ser indicativa de que la NIA para EMC no es adecuada para la auditoría.

Cuando los riesgos de incorrección material se refieren de manera más generalizada a los estados financieros en su conjunto y potencialmente afectan a muchas afirmaciones, los riesgos de incorrección material se valoran sobre los estados financieros. Al valorar los riesgos en las afirmaciones, el auditor considera el grado en que los riesgos de incorrección material en los estados financieros afectan a la valoración del riesgo inherente para riesgos de incorrección material en las afirmaciones.

Para identificar y valorar riesgos de incorrección material, son relevantes los resultados de las discusiones por el equipo del encargo y cualquier indagación relacionada con fraude y Empresa en funcionamiento.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

En la aplicación de juicio profesional en cuanto a la valoración del riesgo de incorrección material, los auditores del sector público pueden considerar la complejidad de las disposiciones reglamentarias y directrices, así como los riesgos de incumplimiento con las autoridades.

- 6.4.2. Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor, basándose en la presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos, evaluará qué tipos de ingresos, de transacciones generadoras de ingresos o de afirmaciones dan lugar a tales riesgos.

Al identificar y valorar riesgos de incorrección material debida a fraude, el auditor puede considerar si se han identificado relaciones inusuales o inesperadas al aplicar los procedimientos analíticos, incluidos los relativos a cuentas de ingresos.

La presunción de que existen riesgos de fraude en el reconocimiento de ingresos puede refutarse. Por ejemplo, el auditor puede concluir, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, que no hay riesgo de incorrección material debida a fraude relacionado con el reconocimiento de ingresos en el caso de que haya un solo tipo simple de transacción generadora de ingresos, como, por ejemplo, ingresos por arrendamiento procedentes de una única propiedad arrendada.

- 6.4.3. Para identificar y valorar riesgos de incorrección material en las afirmaciones relacionados con una estimación contable y la correspondiente información a revelar, el auditor considerará en qué grado está la estimación sujeta a incertidumbre en la estimación y el grado en que lo siguiente se ve afectado por la complejidad, subjetividad, cambio o sesgo de la dirección:

- (a) la selección y aplicación del método, las hipótesis y los datos utilizados; y
- (b) la selección de la estimación puntual de la dirección y la correspondiente información a revelar.

Riesgos significativos

- 6.4.4. El auditor determinará si alguno de los riesgos de incorrección material valorados es, según el juicio profesional del auditor, un riesgo significativo.

La determinación de cuáles de los riesgos valorados de incorrección material se encuentran próximos al límite superior dentro del espectro de riesgo inherente y constituyen, por lo tanto, riesgos significativos es una cuestión de juicio profesional, salvo si el riesgo es de un tipo de riesgo que debe ser tratado como riesgo significativo conforme a lo establecido en el apartado 6.4.6. Encontrarse próximo al límite superior en el espectro de riesgo inherente será distinto según la entidad y no significará necesariamente lo mismo para una entidad de un periodo a otro. Puede depender de la naturaleza y las circunstancias de la entidad para la que se está valorando el riesgo.

6.4.5. El auditor determinará si los riesgos valorados asociados a relaciones y transacciones con partes vinculadas y los riesgos valorados relacionados con estimaciones contables son riesgos significativos.

6.4.6. El auditor tratará como significativos los siguientes riesgos:

- (a) riesgo de incorrección material porque la dirección elude los controles;
- (b) cualquier otro riesgo de incorrección material debida a fraude, incluidos los riesgos identificados por el auditor de conformidad con el apartado 6.4.2; o
- (c) transacciones significativas identificadas realizadas con partes vinculadas y ajenas al curso normal de los negocios de la entidad.

Aunque el nivel de riesgo de que la dirección eluda los controles variará de una entidad a otra, la existencia del riesgo en sí está presente en todas las entidades. Dado el carácter imprevisible del modo en que dicha elusión podría producirse, es un riesgo de incorrección material debida a fraude y, por consiguiente, un riesgo significativo.

Valoración del riesgo de control

6.4.7. El auditor valorará el riesgo de control si:

- (a) el auditor ha determinado que los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a alguno de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones; o
- (b) el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles de otro modo.

De lo contrario, el riesgo valorado de incorrección material coincide con la valoración del riesgo inherente.

Los planes del auditor de comprobar la eficacia operativa de los controles se basan en la expectativa de que los controles funcionan eficazmente, y esto será la base de la valoración por el auditor del riesgo de control.

La expectativa inicial de la eficacia operativa de los controles se basa en la evaluación por el auditor del diseño y la determinación de la implementación de los controles identificados en los apartados 6.3.12 y 6.3.13 (b). Una vez que el auditor haya comprobado la eficacia operativa de los controles de conformidad con la parte 7, podrá confirmar su expectativa inicial acerca de la eficacia operativa de los controles. Si los controles no están funcionando eficazmente según lo esperado, el auditor tendrá que revisar la valoración del riesgo de control.

La valoración por el auditor del riesgo de control se puede realizar de diferentes maneras dependiendo de las técnicas o metodologías de auditoría que prefiera, y se puede expresar de diferentes formas. La valoración del riesgo de control se puede expresar utilizando categorías cualitativas (por ejemplo, riesgo de control valorado como máximo, moderado, mínimo) o en términos de las expectativas del auditor sobre la eficacia del control o de los controles para la respuesta del riesgo identificado, es decir, la confianza planificada en el funcionamiento eficaz de los controles. Por ejemplo, si el riesgo de control se valora como máximo, el auditor no prevé otorgar confianza alguna al funcionamiento eficaz de los controles. Si el riesgo de control se valora por debajo de máximo, el auditor prevé confiar en el funcionamiento eficaz de los controles.

Cuando transacciones rutinarias estén sujetas a un procesamiento muy automatizado con escasa o nula intervención manual, puede que no resulte posible aplicar únicamente procedimientos sustantivos en relación con el riesgo. Este puede ser el caso en aquellas circunstancias en las que una cantidad significativa de la información de la entidad se inicia, registra, procesa o notifica solo de manera electrónica. En estos casos:

- *La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría habitualmente depende de la eficacia de los controles sobre su exactitud e integridad.*
- *La posibilidad de que la información se inicie o altere de manera incorrecta y de que este hecho no se detecte puede ser mayor si los correspondientes controles no están funcionando de manera eficaz.*

Evaluación de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material y revisión de la valoración del riesgo

6.4.8. El auditor evaluará si la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos de identificación y valoración de los riesgos de incorrección material proporciona una base adecuada para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material. En caso contrario, el auditor aplicará procedimientos adicionales hasta obtener evidencia de auditoría que proporcione dicha base adecuada. Para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor considerará toda la evidencia de auditoría obtenida de los procedimientos para identificar y valorar los riesgos de incorrección material, tanto si corrobora como si contradice las afirmaciones de la dirección.

6.4.9. La valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones puede cambiar durante el transcurso de la auditoría conforme se obtiene evidencia de auditoría adicional. En circunstancias en las que el auditor obtenga evidencia de auditoría de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores o si obtiene información nueva que sea, cualquiera de ella, incongruente con la evidencia de auditoría en la que el auditor basó inicialmente la valoración, el auditor revisará la valoración y modificará los procedimientos de auditoría posteriores consecuentemente.

6.4.10. El auditor mantendrá, durante la auditoría, una especial atención ante posible evidencia de auditoría relativa a hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Si se identifican hechos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para seguir como empresa en funcionamiento después de que el

auditor haya realizado su valoración del riesgo, puede ser necesario revisar la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección material.

6.5. Evaluación de si es adecuada la utilización de la NIA para EMC

- 6.5.1. Sobre la base de los procedimientos aplicados para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el socio del encargo evaluará si la NIA para EMC sigue siendo adecuada para la naturaleza y las circunstancias de la entidad que está siendo auditada.

La determinación inicial del auditor de utilizar la NIA para EMC puede cambiar a medida que se obtiene información nueva o evidencia de auditoría adicional de los procedimientos aplicados para identificar y valorar los riesgos de incorrección material. En circunstancias en las que se obtenga evidencia de auditoría, o nueva información que sea incongruente con la determinación inicial del auditor de utilizar la NIA para EMC, el auditor puede tener que cambiar esa determinación inicial de utilizar la NIA para EMC y realizar la transición a la utilización de las NIA u otras normas aplicables según corresponda.

6.6. Requerimientos específicos de comunicación

- 6.6.1. El auditor se comunicará con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor.

6.7. Requerimientos específicos de documentación

Además de los requerimientos generales de documentación incluidos en la parte 2.4, que son aplicables durante todo el encargo de auditoría, a continuación, se describen cuestiones específicas que se deben documentar aplicables a esta parte:

La forma y extensión de la documentación para la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material puede ser simple y relativamente breve y se ve influida por:

- *La naturaleza, dimensión y complejidad de la entidad y su sistema de control interno.*
- *La disponibilidad de información de la entidad.*
- *La metodología y tecnología utilizadas en el transcurso de la auditoría.*

No es necesario documentar la totalidad del conocimiento del auditor sobre la entidad y las cuestiones relacionadas con dicho conocimiento, sino aplicar los principios de la parte 2.4 y las cuestiones detalladas más adelante.

- 6.7.1. El auditor incluirá lo siguiente en la documentación de auditoría:

- (a) elementos clave del conocimiento obtenido acerca de 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 aplicados para identificar y valorar los riesgos de incorrección material;
- (b) los nombres de las partes vinculadas identificadas (incluidos los cambios con respecto al periodo anterior) y la naturaleza de las relaciones con las partes vinculadas;

- (c) los riesgos de incorrección material, incluidos los debidos a fraude, en los estados financieros y en las afirmaciones identificados y valorados, incluidos los riesgos significativos y los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y el fundamento de los juicios significativos aplicados;
- (d) cuando proceda, los motivos para la conclusión de que no existe un riesgo de incorrección material debida a fraude relacionada con el reconocimiento de ingresos;
- (e) los controles establecidos en los apartados 6.3.12 y 6.3.13 y la evaluación de si los controles están diseñados eficazmente, así como la determinación de si el control ha sido implementado; y
- (f) para estimaciones contables, elementos clave del conocimiento del auditor sobre las estimaciones contables incluidos, en su caso, los controles, la relación entre los riesgos valorados de incorrección material y los procedimientos de auditoría posteriores y cualquier indicador de sesgo de la dirección y el modo en que se trataron.

6.7.2. El auditor documentará las bases para la evaluación de si la NIA para EMC sigue siendo adecuada dadas la naturaleza y circunstancias de la entidad que está siendo auditada.

7. Respuestas a riesgos valorados de incorrección material

Contenido de esta parte

La parte 7 incluye contenido relacionado con:

- El diseño e implementación de respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros;
- El diseño e implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones (es decir, el diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores). Los procedimientos posteriores incluyen procedimientos sustantivos (pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos) y pruebas de controles (según corresponda) y se amplían en esta parte; y
- procedimientos para temas específicos cuando se responde a los riesgos valorados de incorrección material.

Alcance de esta parte

Esta parte establece los requerimientos específicos para obtener evidencia de auditoría a través de la respuesta a los riesgos valorados de incorrección material. La parte 2 también establece los requerimientos más amplios relativos a evidencia de auditoría. Para cumplir los requerimientos de esta parte, el auditor puede encontrar útil referirse a lo siguiente, que incluye cuestiones relevantes:

- Fraude – véase la parte 1.5.
- Disposiciones legales y reglamentarias – véase la parte 1.6.
- Partes vinculadas – véase la parte 1.7.
- Información que se debe utilizar como evidencia de auditoría – véase la parte 2.3.

7.1. Objetivos

7.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los riesgos valorados de incorrección material mediante el diseño y la implementación de respuestas a esos riesgos;
- (b) responder adecuadamente a riesgos de incorrección material originados por fraude o indicios de fraude;
- (c) obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la utilización de la hipótesis de empresa en funcionamiento por la dirección, así como la correspondiente información a revelar; y
- (d) responder adecuadamente a los incumplimientos identificados o a la existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias identificados durante la realización de la auditoría.

7.2. Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros

7.2.1. El auditor diseñará e implementará respuestas globales para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros debida a fraude o error.

Las respuestas globales del auditor referidas a los estados financieros, por ejemplo, realizar cambios generales en la naturaleza, momento de realización o extensión de los procedimientos de auditoría, realizar ajustes a los recursos asignados o la utilización de expertos, se basan en aquellos riesgos que se relacionan de manera generalizada con los estados financieros en su conjunto. Estos pueden incluir, por ejemplo, riesgos derivados del sector, de la normativa o de otros factores externos, o cuestiones relacionadas más ampliamente con las bases contables de la entidad o sus políticas contables.

En particular, las respuestas globales del auditor también se ven influenciadas por el conocimiento del auditor del entorno de control. El entorno de control proporciona un fundamento global para el funcionamiento de los demás aspectos del sistema control interno. Aunque el entorno de control no previene ni detecta y corrige incorrecciones directamente, puede influir en la eficacia de otros controles del sistema de control interno. En consecuencia, un sistema de control interno eficaz puede permitir que el auditor tenga una mayor confianza en el control interno y otorgue mayor fiabilidad a la evidencia de auditoría generada internamente dentro de la entidad.

Sin embargo, las deficiencias identificadas en el entorno de control al obtener un conocimiento del sistema de control interno de la entidad tienen el efecto opuesto, y pueden producir la necesidad de evidencia de auditoría más extensa procedente de procedimientos sustantivos. Un entorno de control débil también tiene un impacto sobre el trabajo que se puede realizar en un periodo intermedio.

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

- (a) evaluará si la selección y aplicación de las políticas contables por parte de la entidad, y en especial las políticas relacionadas con mediciones subjetivas, pueden ser indicativas de información financiera fraudulenta originada por intentos de manipulación de los resultados por parte de la dirección; e
- (b) introducirá un elemento de imprevisibilidad en la selección de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría.

Se puede lograr introducir un elemento de imprevisibilidad a través de, por ejemplo:

- *La aplicación de procedimientos sustantivos sobre determinados saldos contables y afirmaciones en relación con los cuales no se harían pruebas si se atendiera a su importancia relativa o riesgo.*
- *El ajuste del momento de realización de los procedimientos de auditoría de forma que difiera del que sería previsible.*
- *La utilización de métodos de muestreo diferentes.*
- *La aplicación de procedimientos de auditoría en diversas ubicaciones o en una determinada ubicación sin previo aviso.*

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

7.2.3. En la determinación de respuestas globales frente a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros, el auditor asignará y supervisará al personal teniendo en cuenta el conocimiento, habilidad y capacidad de las personas a las que se darán responsabilidades significativas y la valoración por el auditor de los riesgos de incorrección material debida a fraude en el encargo.

7.3. Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones

7.3.1. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en riesgos valorados debidos a fraude o error en las afirmaciones, y respondan a dichos riesgos.

Los procedimientos de auditoría posteriores comprenden pruebas de controles y procedimientos sustantivos. El auditor puede elegir realizar pruebas de controles o pueden ser requeridas en circunstancias específicas (véase el apartado 7.3.2 (d)). Los procedimientos sustantivos incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

Los procedimientos de auditoría posteriores responden al riesgo valorado de incorrección material en las afirmaciones y proporcionan una correspondencia clara entre los procedimientos posteriores del auditor y la valoración del riesgo. Si los riesgos valorados de incorrección material son debidos a riesgos de fraude en las afirmaciones, es posible que la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría deban modificarse para obtener evidencia de auditoría más relevante y fiable o para obtener información corroborativa adicional.

No es necesario que el auditor diseñe y aplique procedimientos de auditoría posteriores cuando la valoración del riesgo de incorrección material sea inferior al nivel aceptablemente bajo. Sin embargo, como requiere el apartado 7.3.14, e independientemente del riesgo valorado, el auditor aplicará procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.

7.3.2. Para el diseño de los procedimientos de auditoría posteriores, el auditor:

- (a) considerará los motivos de la valoración otorgada al riesgo de incorrección material en las afirmaciones para cada tipo de transacción, saldo contable o información a revelar significativos, incluyendo:
 - (i) la probabilidad de que exista una incorrección y la magnitud de esta debido a las características del tipo de transacción, saldo contable o información a revelar significativos (es decir, el riesgo inherente); y
 - (ii) si en la valoración del riesgo se han tenido en cuenta los controles que responden al riesgo de incorrecciones materiales (es decir, el riesgo de control), siendo entonces necesario que el auditor obtenga evidencia de auditoría para determinar si los controles operan eficazmente (cuando el auditor tiene previsto

comprobar la eficacia operativa de los controles para la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos sustantivos);

- (b) obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto mayor sea la valoración del riesgo realizada por el auditor;
- (c) en el diseño y aplicación de pruebas de controles, obtendrá evidencia de auditoría más convincente cuanto más confíe en la eficacia operativa de los controles; y
- (d) si el auditor tiene previsto comprobar la eficacia operativa de los controles, o cuando los procedimientos sustantivos por sí solos no pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las afirmaciones, diseñará y aplicará pruebas de controles para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la eficacia operativa de dichos controles.

En algunas auditorías, el auditor puede no ser capaz de identificar muchos controles, o la cantidad de documentación preparada por la entidad sobre la existencia o funcionamiento puede ser limitada. En estos casos, puede resultar más eficiente para el auditor aplicar procedimientos de auditoría posteriores que sean principalmente procedimientos sustantivos.

Al obtener evidencia de auditoría más convincente, debido a una valoración más alta del riesgo, el auditor puede incrementar la cantidad de evidencia u obtener evidencia que sea más relevante o fiable. Por ejemplo, poniendo más énfasis en la obtención de evidencia de terceros o mediante la obtención de evidencia corroborativa procedente de varias fuentes independientes.

Consideraciones específicas para entidades del sector público

En las auditorías de entidades del sector público, el mandato de auditoría y cualesquiera otros requerimientos de auditoría especiales pueden afectar a la consideración por el auditor de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores.

- 7.3.3. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará los medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría.

Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, se requiere que el auditor, de conformidad con el apartado 2.3.1, determine la relevancia y fiabilidad de la información que se debe utilizar como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar elementos sobre los que realizar pruebas son: seleccionar todos los elementos (examen del 100%), seleccionar elementos específicos y el muestreo de auditoría.

Pruebas de controles

- 7.3.4. Para el diseño y aplicación de pruebas de controles, el auditor realizará indagaciones en combinación con otros procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles, así como:

- (a) el modo en que se hayan aplicado los controles en los momentos relevantes a lo largo del periodo;
 - (b) la congruencia con la que se hayan aplicado; y
 - (c) las personas que los hayan aplicado y los medios utilizados.
- 7.3.5. El auditor determinará si los controles que deben ser probados dependen de otros controles (controles indirectos) y, en este caso, considerará si es necesario obtener evidencia acerca de la eficacia operativa de los controles indirectos.
- 7.3.6. El auditor realizará pruebas sobre los controles respecto al periodo de tiempo, o a lo largo de la totalidad del periodo en relación con el cual tiene previsto confiar en dichos controles, con el fin de obtener una base adecuada para la confianza del auditor.
- 7.3.7. Si el auditor obtiene evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles en el periodo intermedio, el auditor obtendrá evidencia de auditoría adicional acerca de cualquier cambio posterior significativo y determinará la evidencia de auditoría adicional que se debe obtener para el periodo restante.
- 7.3.8. Si el auditor tiene previsto utilizar evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de los controles obtenida durante periodos intermedios, el auditor:
- (a) Considerará:
 - (i) la eficacia del sistema de control interno;
 - (ii) los riesgos por las características del control (por ejemplo, su carácter manual o automatizado);
 - (iii) la eficacia de los controles generales de las tecnologías de la información (TI);
 - (iv) la eficacia del control y su aplicación por la entidad;
 - (v) si la ausencia de cambio en un control concreto supone un riesgo debido a que las circunstancias han cambiado; y
 - (vi) el riesgo de incorrección material y el grado de confianza planificado en el control; y
 - (b) establecerá la continuidad de la relevancia de esa evidencia a través de la obtención de evidencia de auditoría acerca de si han ocurrido cambios significativos en esos controles posteriormente a la auditoría previa. Si existen cambios significativos, el auditor realizará pruebas sobre el control en el periodo actual, en otro caso, lo hará al menos una vez cada tres auditorías.
- 7.3.9. Si el auditor tiene previsto confiar en un control sobre un riesgo significativo, realizará pruebas sobre dichos controles en el periodo actual.
- 7.3.10. Para la evaluación de la eficacia operativa de los controles en los que tenga previsto confiar, el auditor evaluará si las incorrecciones que se han detectado mediante los procedimientos sustantivos indican que los controles no están funcionando eficazmente. Sin embargo, la ausencia de incorrecciones detectadas mediante procedimientos sustantivos no constituye evidencia de auditoría de que los controles relacionados con la afirmación que son objeto de pruebas sean eficaces.

7.3.11. Si se detectan desviaciones en los controles en los que tiene previsto confiar, el auditor realizará indagaciones específicas para comprender dichas cuestiones y sus consecuencias potenciales, y determinará si:

- (a) las pruebas de controles proporcionan una base adecuada para confiar en los controles;
- (b) son necesarias pruebas de controles adicionales; o
- (c) resulta necesario responder a los riesgos de incorrección material mediante procedimientos sustantivos.

Procedimientos sustantivos

7.3.12. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán procedimientos sustantivos que respondan de manera específica a los riesgos significativos. Cuando la respuesta a un riesgo significativo consista únicamente en procedimientos sustantivos, dichos procedimientos incluirán pruebas de detalle.

7.3.13. Los procedimientos sustantivos del auditor incluirán procedimientos de auditoría relacionados con el proceso de cierre de los estados financieros incluidos:

- (a) la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de los estados financieros con los registros contables de los que se obtienen, incluida la comprobación de la concordancia o conciliación de la información de las revelaciones, tanto si esa información se ha obtenido del mayor y de los auxiliares como al margen de ellos; y
- (b) el examen de los asientos del diario materiales y de otros ajustes realizados durante el proceso de preparación de los estados financieros.

7.3.14. Con independencia de los riesgos valorados, se aplicarán procedimientos sustantivos para cada tipo de transacción, saldo contable e información a revelar que resulten materiales.

El apartado 7.3.1 requiere que el auditor diseñe y aplique procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión estén basados en los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones y respondan a dichos riesgos. Por ello, se pueden haber aplicado procedimientos sustantivos para tipos de transacciones, saldos e información a revelar significativos.

No se requiere que se comprueben todas las afirmaciones pertenecientes a un tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar. En cambio, al diseñar los procedimientos sustantivos que se han de aplicar, la consideración por el auditor de la afirmación o las afirmaciones en las que, si existiera una incorrección, habría una posibilidad razonable de que fuera material, puede ayudar a identificar la naturaleza, momento de realización y extensión adecuados de los procedimientos que se han de aplicar.

7.3.15. Si el auditor aplicó procedimientos sustantivos en una fecha intermedia, el auditor cubrirá el periodo restante mediante la aplicación de:

- (a) procedimientos sustantivos, combinados con pruebas de controles para el periodo que resta, o

- (b) si el auditor determina que resulta suficiente, únicamente procedimientos sustantivos posteriores, que proporcionen una base razonable para hacer extensivas las conclusiones de la auditoría desde la fecha intermedia hasta el cierre del periodo.

Procedimientos analíticos sustantivos

7.3.16. Si el auditor aplica procedimientos analíticos sustantivos para obtener evidencia de auditoría, el auditor:

- (a) determinará la idoneidad del procedimiento analítico sustantivo a efectos de la prueba y la afirmación o las afirmaciones dadas;
- (b) evaluará la fiabilidad de los datos a partir de los cuales se desarrolla su expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios, teniendo en cuenta la fuente, la comparabilidad, la naturaleza y la relevancia de la información disponible, así como los controles relativos a su preparación;
- (c) desarrollará una expectativa con respecto a las cantidades registradas o ratios y evaluará si la expectativa es lo suficientemente precisa como para identificar incorrecciones materiales;
- (d) cuantificará cualquier diferencia entre las cantidades registradas y los valores esperados que se considere aceptable, sin que se requiera una investigación más detallada; y
- (e) Investigará fluctuaciones o relaciones que sean incongruentes con otra información relevante o que difieran de los valores esperados en un importe significativo a través de la indagación ante la dirección y la obtención de evidencia de auditoría adecuada a las respuestas de la dirección, así como mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales según sea necesario en las circunstancias.

Los procedimientos analíticos sustantivos son generalmente más adecuados en el caso de grandes volúmenes de transacciones que tienden a ser previsibles en el tiempo. La aplicación de procedimientos analíticos planificados se basa en la expectativa de que existen relaciones entre los datos y de que estas perduran en ausencia de condiciones conocidas que indiquen lo contrario. Sin embargo, la idoneidad de un determinado procedimiento analítico dependerá de la valoración realizada por el auditor de su eficacia para la detección de una incorrección que, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, pueda llevar a que los estados financieros contengan una incorrección material.

En la determinación por el auditor de la diferencia con respecto a lo esperado que se puede aceptar sin que sea necesaria una investigación más detallada influye la importancia relativa, teniendo en cuenta la posibilidad de que una incorrección, ya sea individualmente o de forma agregada con otras incorrecciones, dé lugar a que los estados financieros contengan una incorrección material. A medida que el riesgo valorado aumenta, menor es la diferencia que se considera aceptable sin que sea necesaria una investigación más detallada para alcanzar el nivel deseado de evidencia convincente.

Herramientas y técnicas automatizadas

Los procedimientos analíticos se pueden aplicar utilizando determinadas herramientas y técnicas que también pueden ser automatizadas. La evolución de la tecnología, junto con el creciente número y variedad de fuentes de datos, puede generar más oportunidades para el auditor de utilizar HTA en la aplicación de procedimientos analíticos sustantivos.

Existen innumerables fuentes de información disponibles para el auditor (por ejemplo, las redes sociales, el acceso libre a fuentes de información) y unas son más fiables que otras. La utilización de HTA para aplicar procedimientos analíticos sustantivos permite al auditor incorporar información procedente de más fuentes tanto internas como externas a la entidad y volúmenes mucho mayores de datos en los análisis. No obstante, la responsabilidad del auditor de tratar la fiabilidad de los datos utilizados en los procedimientos analíticos sustantivos no cambia.

Muestreo de auditoría

7.3.17. Si el auditor utiliza el muestreo de auditoría para responder a los riesgos valorados de incorrección material como medio para seleccionar elementos sobre los que realizar pruebas, el auditor:

- (a) considerará el objetivo de los procedimientos de auditoría y las características de la población de la que se extraerá la muestra.
- (b) determinará un tamaño de muestra suficiente para reducir el riesgo de muestreo a un nivel aceptablemente bajo.
- (c) seleccionará elementos de forma que todas las unidades de muestreo de la población tengan posibilidad de ser seleccionadas.
- (d) aplicará procedimientos de auditoría, adecuados para el objetivo, a cada elemento seleccionado. Si el procedimiento no es aplicable al elemento seleccionado, el auditor aplicará el procedimiento a un elemento de sustitución. Si el auditor no puede aplicar los procedimientos de auditoría diseñados, o procedimientos alternativos adecuados, a un elemento seleccionado, el auditor tratará dicho elemento como una desviación con respecto al control prescrito, en el caso de pruebas de controles, o como una incorrección, en caso de pruebas de detalle.
- (e) investigará la naturaleza y la causa de cualquier desviación o incorrección identificadas, y evaluará su posible efecto sobre el objetivo del procedimiento de auditoría y sobre otras áreas de la auditoría.

Diseño de la muestra

Al diseñar una muestra de auditoría, las consideraciones del auditor pueden incluir:

- *El objetivo de la prueba, la combinación de procedimientos de auditoría que es más probable que alcance el objetivo, qué elementos seleccionar para alcanzar el objetivo y la afirmación que se trata.*
- *La naturaleza de la evidencia de auditoría que se busca y de las condiciones de posibles desviaciones o incorrecciones, o de otras características relativas a dicha*

evidencia de auditoría, facilitará al auditor la definición de lo que constituye una desviación o incorrección y de la población que se debe utilizar para el muestreo.

Las consideraciones del auditor sobre las características de una población pueden incluir:

- *Si la población de elementos sobre la que se deben realizar las pruebas es adecuada para alcanzar los objetivos de la prueba. El muestreo no identificará o comprobará elementos que no se hayan incluido todavía en la población. Por ejemplo, una muestra de saldos a cobrar puede ser utilizada para comprobar la existencia de cuentas a cobrar, pero dicha población no sería adecuada para comprobar la integridad de las cuentas a cobrar.*
- *El tamaño de la población. En algunos casos, si la población sobre la que se deben realizar pruebas es demasiado pequeña como para tomar una muestra, puede no llegarse a una conclusión estadística.*

El muestreo de auditoría puede aplicarse utilizando enfoques de muestreo estadístico o no estadístico. Se puede llegar a conclusiones estadísticas a través de muestras estadísticas. Se pueden utilizar muestras no estadísticas en combinación con otros procedimientos de auditoría que tratan la misma afirmación.

Tamaño de la muestra

El nivel de riesgo de muestreo que el auditor está dispuesto a aceptar afecta al tamaño de la muestra requerido. Cuanto menor sea el riesgo que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor tendrá que ser el tamaño de la muestra. El anexo 6 incluye ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de controles y pruebas de detalle.

Selección de elementos a comprobar

En el caso del muestreo estadístico, los elementos de la muestra se seleccionan de modo que cada unidad de muestreo tenga una probabilidad conocida de ser seleccionada. En el caso del muestreo no estadístico, se hace uso del juicio para seleccionar los elementos de la muestra. Es importante que el auditor seleccione una muestra representativa, de forma que se evite el sesgo, mediante la selección de elementos de muestra que tengan las características típicas de la población.

Los principales métodos de selección de muestras son la selección aleatoria, sistemática e incidental.

- 7.3.18. En circunstancias extremadamente poco frecuentes en las que el auditor considere que una incorrección o desviación descubierta en una muestra es una anomalía, el auditor obtendrá un alto grado de certidumbre de que dicha incorrección o desviación no es representativa de la población. El auditor adquirirá dicho grado de certidumbre mediante la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que la incorrección o la desviación no afecta al resto de la población.
- 7.3.19. En el caso de pruebas de detalle, el auditor extrapolará las incorrecciones encontradas en la muestra a la población.

Una incorrección que se ha establecido como anomalía no necesita ser extrapolada al resto de la población.

7.3.20. El auditor evaluará:

- (a) los resultados de la muestra; y
- (b) si la utilización del muestreo de auditoría ha proporcionado una base razonable para extraer conclusiones sobre la totalidad de la población que ha sido comprobada.

En el caso de pruebas de controles, un porcentaje de desviación inesperadamente elevado de la muestra puede llevar a un incremento del riesgo valorado de incorrección material, salvo que se obtenga evidencia de auditoría adicional que sustente la valoración inicial. En el caso de pruebas de detalle, una incorrección de un importe inesperadamente elevado en una muestra puede llevar al auditor a considerar que un tipo de transacción o un saldo contable contienen una incorrección material, en ausencia de evidencia de auditoría adicional que demuestre la inexistencia de una incorrección material. 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 el auditor concluya que el muestreo de auditoría no ha proporcionado una base razonable para alcanzar conclusiones sobre la población que ha sido comprobada, puede:

- *solicitar a la dirección que investigue las incorrecciones identificadas y la posibilidad de que existan incorrecciones adicionales, y que realice cualquier ajuste que resulte necesario; o*
- *adaptar la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores para lograr de la mejor manera el grado de seguridad requerido. Por ejemplo, en el caso de pruebas de controles, el auditor podría aumentar el tamaño de la muestra, comprobar un control alternativo o modificar los procedimientos sustantivos relacionados.*

Confirmaciones externas

7.3.21. El auditor considerará si deben aplicarse procedimientos de confirmación externa a modo de procedimientos sustantivos.

Los procedimientos de confirmación externa a menudo son relevantes cuando se refieren a afirmaciones asociadas a saldos contables y a sus elementos, pero no hay motivo para que se restrinjan a estas partidas. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación externa de los términos de acuerdos, de contratos o de transacciones entre una entidad y otras partes. Los procedimientos de confirmación externa también se pueden aplicar para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de ciertas condiciones.

7.3.22. Al utilizar procedimientos de confirmación externa, el auditor mantendrá el control de:

- (a) la determinación de la información que se debe confirmar o solicitar y la selección de la parte confirmante adecuada;
- (b) el diseño de las solicitudes de confirmación, incluida la comprobación de que las solicitudes estén adecuadamente dirigidas y contengan información que permita enviar las respuestas directamente al auditor; y

- (c) el envío de las solicitudes a la parte confirmante, incluidas las solicitudes de seguimiento, cuando proceda.

7.3.23. Si la dirección se niega a permitir que el auditor envíe una solicitud de confirmación, este:

- (a) indagará sobre los motivos de la dirección para ello, y buscará evidencia de auditoría sobre la validez y razonabilidad de tales motivos;
- (b) evaluará las implicaciones de la negativa de la dirección sobre la valoración por el auditor de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos de auditoría; y
- (c) aplicará procedimientos de auditoría alternativos diseñados con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

7.3.24. Si el auditor concluye que la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos, se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad. El auditor también determinará las implicaciones de estas circunstancias sobre la auditoría y sobre su opinión¹⁴.

7.3.25. Si el auditor identifica factores que originen dudas sobre la fiabilidad de la respuesta a una solicitud de confirmación, obtendrá evidencia de auditoría adicional para resolver dichas dudas. Si el auditor determina que una respuesta a una solicitud de confirmación no es fiable, evaluará las implicaciones de esta circunstancia sobre la valoración de los correspondientes riesgos de incorrección material, incluido el riesgo de fraude, y sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de otros procedimientos de auditoría relacionados.

7.3.26. En cada caso de falta de contestación, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría relevante y fiable.

7.3.27. El auditor investigará las contestaciones en disconformidad para determinar si son indicativas de incorrecciones.

7.3.28. El auditor evaluará si los resultados de los procedimientos de confirmación externa proporcionan, en su caso, evidencia de auditoría relevante y fiable, o si es necesaria evidencia de auditoría adicional.

7.4. Áreas específicas en las que centrarse

Empresa en funcionamiento

Las responsabilidades del auditor son obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir acerca de:

- *si es adecuada la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros; y*

¹⁴ Véase la parte 9, apartado 9.5.14, sobre el efecto en el informe de auditoría.

- *basándose en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.*

Estas responsabilidades existen aun en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

- 7.4.1. El auditor evaluará la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento¹⁵.

Conforme a los requerimientos de esta parte, es necesario que el auditor evalúe la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. En muchos casos, es posible que la dirección de entidades menos complejas no haya preparado una valoración detallada de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, sino que, en su lugar, pueda basarse en su conocimiento profundo del negocio y en las perspectivas de futuro previstas. En dichos casos, puede ser adecuado discutir con la dirección la financiación a medio y largo plazo de la entidad, siempre y cuando los planes de la dirección puedan ser corroborados mediante evidencia documental suficiente y congruente con el conocimiento que el auditor tiene de la entidad. En consecuencia, la evaluación por el auditor de la Empresa en funcionamiento puede ser satisfecha, por ejemplo, a través de la discusión, la indagación y la inspección de documentación de soporte.

A menudo, la continuidad del apoyo de los propietarios-gerentes es importante para la capacidad de las entidades menos complejas para continuar como empresas en funcionamiento. Cuando una EMC se financia, principalmente, por un préstamo del propietario-gerente, puede ser importante que dichos fondos no se retiren. Cuando una entidad depende de apoyo adicional del propietario-gerente, el auditor puede evaluar la capacidad de aquel de cumplir con las obligaciones derivadas del acuerdo de apoyo. Adicionalmente, el auditor puede solicitar confirmación escrita de los términos y las condiciones establecidas para dicho apoyo, así como de la intención o el compromiso del propietario-gerente.

- 7.4.2. Para evaluar la valoración realizada por la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor:

- (a) Cubrirá el mismo periodo que el utilizado por la dirección, tal y como requiere el marco de información financiera aplicable. Si este periodo es inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros, el auditor pedirá a la dirección que extienda el periodo. Si la dirección no realiza o amplía su valoración, el auditor considerará las implicaciones de este hecho para el informe de auditoría¹⁶.
- (b) Considerará si dicha valoración de la dirección incluye toda la información relevante de la que el auditor tenga conocimiento como resultado de la auditoría.

¹⁵ Véase la parte 9, apartado 9.5.17, sobre el efecto en el informe de auditoría.

¹⁶ Véase la parte 9, apartado 9.5.20, sobre el efecto en el informe de auditoría.

El auditor también mantiene una especial atención ante la posibilidad de que existan hechos conocidos, programados o no, o condiciones que surjan con posterioridad al periodo de valoración utilizado por la dirección y que pueden poner en duda la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros. Cuanto más futuros sean los eventos o condiciones, más significativos deben ser los temas relacionados con la Empresa en funcionamiento antes de que el auditor tome medidas adicionales.

- 7.4.3. El auditor indagará ante la dirección sobre su conocimiento de hechos o condiciones posteriores al periodo utilizado por la dirección en su valoración que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- 7.4.4. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe una incertidumbre material mediante la aplicación de procedimientos adicionales y considerando los factores mitigantes. Dichos procedimientos incluirán:
- (a) Cuando la dirección no haya realizado una valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, la solicitud a la dirección de la realización de dicha valoración.
 - (b) La evaluación de los planes de la dirección en cuanto a actuaciones futuras relacionadas con su valoración relativa a la Empresa en funcionamiento, a si es probable que el resultado de dichos planes mejore la situación y a si los planes de la dirección son factibles teniendo en cuenta las circunstancias.
 - (c) Cuando la entidad haya preparado un pronóstico de flujos de efectivo y el análisis de dicho pronóstico sea un factor significativo a la hora de considerar el resultado futuro de hechos o de condiciones en la evaluación de los planes de la dirección con respecto a actuaciones futuras:
 - (i) la evaluación de la fiabilidad de los datos subyacentes generados para preparar el pronóstico; y
 - (ii) la determinación de si las hipótesis en las que se basa el pronóstico están adecuadamente fundamentadas.
 - (d) La consideración de la disponibilidad de cualquier hecho o información adicional desde la fecha en la que la dirección hizo su valoración.

Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y probabilidad de ocurrencia son tales que, según el juicio profesional del auditor, es necesaria una revelación adecuada de la naturaleza y las implicaciones de la incertidumbre para la presentación fiel de los estados financieros (en el caso de un marco de imagen fiel) o es necesaria para que los estados financieros no contengan una incorrección material (en el caso de un marco de cumplimiento).

- 7.4.5. Si se produce un retraso significativo en la aprobación de los estados financieros por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor indagará sobre los motivos de dicho retraso. Si el auditor cree que el retraso podría estar relacionado con hechos o condiciones relativos a la valoración de la Empresa en funcionamiento, aplicará procedimientos de auditoría adicionales según sea necesario y considerará el efecto sobre su conclusión en relación con la existencia de una incertidumbre material.

Elusión de controles por la dirección

7.4.6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría para:

- (a) comprobar la adecuación de los asientos del diario, manuales o automatizados, registrados en el mayor, así como de otros ajustes realizados para la preparación de los estados financieros, incluido:
 - (i) realizar indagaciones entre las personas que participan en el proceso de información financiera sobre actividades inadecuadas o inusuales relacionadas con el procesamiento de los asientos en el diario y otros ajustes;
 - (ii) seleccionar asientos del diario y otros ajustes realizados al cierre del periodo; y
 - (iii) considerar la necesidad de comprobar los asientos del diario y otros ajustes realizados durante todo el periodo.
- (b) Revisar las estimaciones contables en busca de sesgos y evaluar si las circunstancias que han dado lugar al sesgo, si lo hubiera, representan un riesgo de incorrección material debida a fraude. Al realizar la revisión, el auditor:
 - (i) evaluará si los juicios aplicados y las decisiones tomadas por la dirección, aunque sean razonables considerados individualmente, indican un posible sesgo por parte de la dirección de la entidad que pueda representar un riesgo de incorrección material debida a fraude. De ser así, el auditor volverá a evaluar las estimaciones contables en su conjunto; y
 - (ii) llevará a cabo una revisión retrospectiva de los juicios y de las hipótesis de la dirección relacionados con estimaciones contables significativas reflejadas en los estados financieros del periodo anterior.
- (c) En el caso de transacciones inusuales significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que, de algún modo, parezcan inusuales, evaluar si el fundamento empresarial de las transacciones (o su ausencia) indica que pueden haberse registrado con el fin de engañar a través de información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos.
- (d) Responder a los riesgos identificados de elusión de controles por la dirección en la medida en que no se haya respondido con (a) a (c).

Aunque el nivel de riesgo de que la dirección eluda los controles variará de una entidad a otra, la existencia del riesgo en sí está presente en todas las entidades. Dado el carácter imprevisible del modo en que dicha elusión podría producirse, es un riesgo de incorrección material debida a fraude y, por consiguiente, un riesgo significativo.

La incorrección material en los estados financieros debida a fraude implica a menudo la manipulación del proceso de información financiera mediante el registro indebido o no autorizado de asientos en el diario. Esto puede ocurrir a lo largo de todo el ejercicio y/o al cierre del periodo, o mediante la realización de ajustes por la dirección de cantidades registradas en los estados financieros que no se reflejan en asientos en el diario, por ejemplo, mediante reclasificaciones.

Herramientas y técnicas automatizadas

En los sistemas de mayores manuales, los asientos no estándar en el diario pueden ser identificados mediante la inspección de los mayores, diarios y documentación de soporte. Cuando se utilizan procesos automatizados para la llevanza de los libros y la preparación de los estados financieros, es posible que dichas anotaciones existan solo en formato electrónico y puedan ser por tanto más fácilmente identificadas mediante el uso de HTA.

Partes vinculadas

- 7.4.7. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de los riesgos valorados de incorrección material asociados a las relaciones y transacciones con partes vinculadas incluida la inspección de:
- (a) confirmaciones de bancos y de los asesores jurídicos obtenidas con motivo de los procedimientos aplicados por el auditor;
 - (b) actas de juntas de accionistas y de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad; y
 - (c) otros registros o documentos que el auditor considere necesarios según las circunstancias concretas de la entidad.
- 7.4.8. En el caso de que el auditor identifique acuerdos o información que sugieran la existencia de relaciones o transacciones con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor determinará si las circunstancias que subyacen confirman la existencia de dichas relaciones o transacciones.
- 7.4.9. Si identifica partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, el auditor:
- (a) en caso de que el marco de información financiera aplicable establezca requerimientos sobre las partes vinculadas:
 - (i) pedirá a la dirección que identifique todas las transacciones realizadas con las nuevas partes vinculadas identificadas para su posterior evaluación por el auditor;
 - (ii) indagará sobre el motivo por el que los controles de la entidad sobre las relaciones y transacciones con partes vinculadas no permitieron identificar o revelar las relaciones o transacciones con las partes vinculadas;
 - (b) aplicará procedimientos de auditoría sustantivos adecuados sobre las nuevas partes vinculadas o nuevas transacciones significativas con partes vinculadas identificadas;
 - (c) reconsiderará el riesgo de que puedan existir otras partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección, previamente, no haya identificado o revelado al auditor, y aplicará los procedimientos de auditoría adicionales según sean necesarios; y
 - (d) si la falta de revelación de información por parte de la dirección pareciera intencionada (y, por consiguiente, indicativa de un riesgo de incorrección material debida a fraude), evaluará las implicaciones para la auditoría.

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

7.4.10. Si el auditor identifica partes vinculadas o transacciones significativas con partes vinculadas que la dirección no haya identificado o no le haya revelado previamente, este comunicará de inmediato la información relevante a los otros miembros del equipo del encargo.

7.4.11. En relación con las transacciones significativas identificadas que se hayan realizado con partes vinculadas y que sean ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, el auditor:

- (a) inspeccionará, si los hay, los contratos o acuerdos subyacentes y evaluará si:
 - (i) el fundamento empresarial de las transacciones (o su falta) sugiere que pueden haberse realizado con el fin de proporcionar información financiera fraudulenta o de ocultar una apropiación indebida de activos;
 - (ii) las condiciones de las transacciones son congruentes con las explicaciones de la dirección; y
 - (iii) las transacciones se han contabilizado adecuadamente y se han presentado y revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- (b) obtendrá evidencia de auditoría de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas.

7.4.12. Si el auditor identifica transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad, el auditor realizará indagaciones ante la dirección acerca de la naturaleza de esas transacciones y si pueden haber participado partes vinculadas.

7.4.13. En el caso de que la dirección haya afirmado en los estados financieros que una transacción con una parte vinculada se efectuó en condiciones equivalentes a las que prevalecen en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre dicha afirmación.

Estimaciones contables

7.4.14. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores relacionados con estimaciones contables para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones, incluido para la correspondiente información a revelar.

7.4.15. Los procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones relacionados con una estimación contable incluirán uno o más de los enfoques siguientes:

- (a) obtener evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría (véase el apartado 7.4.16).
- (b) comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable (véanse los apartados 7.4.17–7.4.18).
- (c) desarrollar una estimación puntual o un rango del auditor (véase el apartado 7.4.19).

Dada la naturaleza de muchas de las estimaciones contables de una EMC, el resultado final de una estimación contable puede conocerse antes de la fecha del informe de auditoría. En estas circunstancias, la evidencia de auditoría obtenida de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada para responder a los riesgos valorados de incorrección material. Sin embargo, para algunas estimaciones contables, los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría pueden no proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada acerca de si la estimación contable es razonable o contiene una incorrección (por ejemplo, cuando los hechos o condiciones se desarrollan únicamente a lo largo de un periodo de tiempo extenso). En esas circunstancias, los procedimientos de auditoría posteriores incluyen los enfoques de (b) o (c).

Obtención de evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría.

7.4.16. Cuando los procedimientos de auditoría posteriores del auditor incluyen obtener evidencia de auditoría de los hechos ocurridos hasta la fecha del informe de auditoría, el auditor evaluará si la evidencia de auditoría es suficiente y adecuada teniendo en cuenta cualquier cambio en las circunstancias y otras condiciones relevantes entre el hecho y la fecha de la medición que puedan afectar a la relevancia de dicha evidencia.

Comprobación del modo en que la dirección realizó la estimación contable

7.4.17. Al comprobar el modo en que la dirección realizó la estimación contable, los procedimientos de auditoría posteriores del auditor tratarán si:

- (a) el método seleccionado es adecuado;
- (b) las hipótesis significativas y los datos son congruentes y adecuados, y se mantiene su integridad al aplicar el método;
- (c) los cambios en el método respecto a periodos anteriores, las hipótesis significativas y los datos son adecuados;
- (d) la dirección tiene previsto adoptar formas de proceder específicas;
- (e) los juicios aplicados al seleccionar el método, las hipótesis significativas y los datos dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección. Cuando se identifican indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección, el auditor evaluará su implicación para la auditoría. Cuando existe intención de inducir a error, el sesgo de la dirección es de naturaleza fraudulenta;
- (f) los datos son relevantes y fiables dadas las circunstancias; y
- (g) los cálculos son matemáticamente exactos y si los juicios se han aplicado de manera congruente.

Método, hipótesis significativas y datos

Las consideraciones relevantes para el auditor con respecto a la adecuación del método, las hipótesis significativas y los datos de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y, en su caso, a la adecuación de cambios con respecto al periodo anterior pueden incluir:

- *El fundamento de la dirección para la selección del método, la hipótesis y los datos.*
- *Si el método, la hipótesis y los datos son adecuados dadas las circunstancias teniendo en cuenta la naturaleza de la estimación contable, los requerimientos del marco de información financiera aplicable y el negocio, sector y entorno en los que opera la entidad.*
- *Si un cambio en la selección de un método, una hipótesis o unos datos con respecto a periodos anteriores se basa en nuevas circunstancias o en nueva información. Si este no es el caso, es posible que el cambio no sea razonable o no sea conforme con el marco de información financiera aplicable. Los cambios arbitrarios en una estimación contable pueden originar incorrecciones materiales en los estados financieros o indicar la existencia de un posible sesgo de la dirección.*
- *Si la dirección ha determinado que distintos métodos dan como resultado un rango de estimaciones significativamente diferentes, el modo en que la dirección ha investigado los motivos de esas diferencias.*
- *Si las hipótesis significativas son incongruentes entre ellas y con las utilizadas en otras estimaciones contables.*

7.4.18. Los procedimientos de auditoría posteriores tratarán si, en el contexto del marco de información financiera aplicable, la dirección ha seguido los pasos adecuados para entender y tratar la incertidumbre en la estimación mediante la selección de estimaciones puntuales adecuadas y el desarrollo de la correspondiente información a revelar. Cuando la dirección no ha seguido los pasos adecuados, el auditor:

- (a) solicitará a la dirección que aplique procedimientos adicionales para entender la incertidumbre en la estimación o para tratarla volviendo a considerar la selección de la estimación puntual de la dirección o considerando revelar información adicional relacionada con la incertidumbre en la estimación; y
- (b) si el auditor determina que la respuesta de la dirección a su solicitud no trata de manera suficiente la incertidumbre en la estimación, siempre que sea posible, desarrollará una estimación puntual o un rango del auditor.

Cuando el marco de información financiera aplicable: no especifica cómo seleccionar una estimación puntual de entre varios resultados razonablemente posibles, o no requiere información a revelar específica, la aplicación de juicio profesional por la dirección constituye una consideración importante para el auditor acerca de lo adecuado de la estimación puntual seleccionada y de la correspondiente información a revelar.

Las cuestiones que pueden ser relevantes para el auditor con respecto a la información revelada por la dirección sobre la incertidumbre en la estimación incluyen los requerimientos del marco de información financiera aplicable que puede requerir que se revele información:

- *que describa el importe como una estimación contable y explique la naturaleza y las limitaciones del proceso de su realización; y*

- *acerca de información material sobre políticas contables relativas a las estimaciones contables, que puede incluir juicios de la dirección significativos o críticos, así como hipótesis prospectivas significativas u otras fuentes de incertidumbre en la estimación.*

Desarrollo de una estimación puntual o de un rango del auditor

7.4.19. Cuando el auditor desarrolle una estimación puntual o rango para evaluar la estimación puntual de la dirección, los procedimientos de auditoría posteriores incluirán procedimientos para:

- evaluar si los métodos, las hipótesis o los datos utilizados son adecuados en el contexto del marco de información financiera aplicable; y
- determinar que el rango incluye solo cantidades sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

La decisión del auditor sobre si desarrollar una estimación puntual o un rango puede depender de la naturaleza de la estimación contable y del juicio profesional del auditor dadas las circunstancias. Por ejemplo, la naturaleza de la estimación contable puede ser tal que se espera que haya menos variabilidad en los desenlaces razonablemente posibles. En esas circunstancias, desarrollar una estimación puntual puede ser un enfoque eficaz, especialmente cuando se puede realizar con un mayor grado de precisión.

El requerimiento de que el auditor determine que el rango solo incluye cantidades que están sustentadas por evidencia de auditoría suficiente y adecuada no significa que se espera que el auditor obtenga evidencia de auditoría para sustentar individualmente cada posible desenlace incluido en el rango. Más bien, es probable que el auditor obtenga evidencia para determinar que los puntos situados en los dos extremos del rango son adecuados dadas las circunstancias, sustentando así que los importes situados entre ambos puntos también son razonables.

Existencias

7.4.20. Si las existencias son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:

- salvo que no sea factible, la asistencia al recuento físico de existencias para:
 - evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad;
 - observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección;
 - inspeccionar las existencias; y
 - realizar pruebas de recuento.

- (b) la aplicación de procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias de la entidad con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias; y
- (c) si el recuento físico de las existencias es de una fecha distinta de la de los estados financieros, la aplicación de procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las existencias, producidas entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros.

7.4.21. Si el auditor no asistió al recuento físico de las existencias por circunstancias imprevistas, realizará u observará recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio. Si no es factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la realidad y al estado de las existencias, o, si no es posible, determinará el efecto en el informe de auditoría¹⁷.

En algunos casos, puede no ser factible presenciar el recuento físico de existencias. Esto se puede deber a factores tales como la naturaleza y ubicación de las existencias. Por ejemplo, cuando las existencias se almacenan en un lugar que puede suponer una amenaza para la seguridad del auditor. Sin embargo, los inconvenientes de carácter general, dificultad, tiempo o coste no bastan para justificar la decisión del auditor de que su presencia no es factible. En algunos casos en los que no sea factible la asistencia, procedimientos de auditoría alternativos, como la inspección de documentación de la venta posterior de determinadas partidas de inventario adquiridas o compradas antes del recuento físico de existencias, pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias. En otros casos, sin embargo, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias, mediante la aplicación de procedimientos alternativos de auditoría. En estos casos, se requiere que el auditor exprese en el informe de auditoría una opinión modificada como consecuencia de la limitación al alcance.

7.4.22. Si las existencias custodiadas y controladas por un tercero son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la existencia y estado de esas existencias mediante la confirmación de las cantidades y la condición o realizando inspecciones u otros procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias.

Litigios y reclamaciones

7.4.23. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material, incluidos los siguientes:

- (a) indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos;

¹⁷ Véase la parte 9, apartado 9.5.15, sobre el efecto en el informe de auditoría.

- (b) inspección de las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos; y
- (c) Inspección de las cuentas de gastos jurídicos.

7.4.24. Si el auditor valora que existe un riesgo de incorrección material con respecto a litigios o reclamaciones identificados, o en los casos en los que los procedimientos de auditoría aplicados indican que pueden existir otros litigios o reclamaciones materiales, además de aplicar los procedimientos requeridos por esta norma, el auditor solicitará una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad. El auditor llevará a cabo dicha actuación por medio de una carta de indagación preparada por la dirección y enviada por el auditor, en la que se solicite a los asesores jurídicos externos de la entidad que se comuniquen directamente con el auditor¹⁸.

7.4.25. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría si¹⁹:

- (a) la dirección rehúsa dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad o si estos rehúsan responder adecuadamente a la carta de indagación o se les prohíbe que lo hagan; y
- (b) el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

Procedimientos de auditoría cuando se identifican o existen indicios de incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias

7.4.26. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto al cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias que, de forma generalmente reconocida, tienen un efecto directo en la determinación de los importes e información a revelar que sean materiales en los estados financieros²⁰.

7.4.27. Si el auditor tiene conocimiento de un caso de incumplimiento o de existencia de indicios de un incumplimiento de las disposiciones legales o reglamentarias:

- (a) conocerá la naturaleza y las circunstancias y obtendrá información adicional necesaria para evaluar el posible efecto sobre los estados financieros;
- (b) discutirá el incumplimiento con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban hacerlo;
- (c) si no puede obtenerse información suficiente sobre un incumplimiento del que existen indicios, evaluará el efecto que la falta de evidencia de auditoría suficiente y adecuada tiene sobre la opinión del auditor; y
- (d) evaluará las implicaciones sobre otros aspectos de la auditoría, incluidas la valoración del riesgo por el auditor y la fiabilidad de las manifestaciones escritas, y tomará las medidas adecuadas²¹.

¹⁸ Véase la parte 9, apartado 9.5.14, sobre el efecto en el informe de auditoría.

¹⁹ Véase la parte 9, apartado 9.5.16, sobre el efecto en el informe de auditoría.

²⁰ Véase la parte 9, apartado 9.5.10, sobre el efecto en el informe de auditoría.

²¹ Véase la parte 9, apartados 9.5.11, 9.15.12 y 9.15.13, sobre el efecto en el informe de auditoría.

Utilización de los servicios de una organización de servicios

7.4.28. Si la entidad utiliza los servicios de una organización de servicios, el auditor:

- (a) determinará si la entidad usuaria dispone de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a las afirmaciones relevantes incluidas en los estados financieros; y, en caso contrario,
- (b) aplicará procedimientos de auditoría posteriores para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor puede considerar los siguientes procedimientos:

- *Inspeccionar registros y documentos mantenidos por la entidad usuaria;*
- *Inspeccionar registros y documentos mantenidos por la organización de servicios;*
- *Obtener confirmaciones de saldos y transacciones de la organización de servicios en aquellas situaciones en las que la entidad usuaria mantiene sus propios registros de saldos y transacciones independientes.*

Utilización del trabajo de un experto de la dirección

7.4.29. Si la información que se debe utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de ese experto para los fines del auditor, evaluará la adecuación del trabajo del experto como evidencia de auditoría para la correspondiente afirmación.

Los aspectos a considerar en la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección pueden incluir:

- *la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;*
- *en el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos;*
- *cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente; y*
- *si el trabajo de ese experto implica el uso de información procedente de una fuente de información externa, la relevancia y fiabilidad de esa información.*

Utilización del trabajo de un experto del auditor

7.4.30. Cuando el auditor haya determinado utilizar el trabajo de un experto del auditor, evaluará la adecuación del trabajo del experto del auditor incluido:

- (a) la relevancia y razonabilidad de los hallazgos o conclusiones del experto, así como su congruencia con otra evidencia de auditoría;

- (b) si el trabajo del experto implica la utilización de hipótesis y de métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos teniendo en cuenta las circunstancias; y
- (c) si el trabajo del experto implica la utilización de datos fuente significativos para ese trabajo, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

7.4.31. Si el auditor determina que el trabajo del experto del auditor no es adecuado para los fines del auditor, el auditor acordará el trabajo adicional que debe realizar ese experto o aplicará procedimientos de auditoría adicionales adecuados a las circunstancias.

7.5. Acumulación de incorrecciones

7.5.1. El auditor acumulará las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría, excepto las que sean claramente insignificantes.

Las incorrecciones claramente insignificantes tienen un orden de magnitud totalmente distinto (más reducido), o son de una naturaleza totalmente diferente a las que se considerarían materiales y se trata de incorrecciones que claramente no tendrán consecuencias, tanto si se consideran individualmente como de forma agregada, cualquiera que sea el criterio de naturaleza, magnitud o circunstancias por el que se juzguen. Se considera que la incorrección no es claramente insignificante cuando existe algún tipo de incertidumbre acerca de si una o más partidas son claramente insignificantes.

7.5.2. El auditor solicitará a la dirección que corrija todas las incorrecciones acumuladas durante la auditoría.

7.5.3. Si, a petición del auditor, la dirección ha examinado un tipo de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros y ha corregido las incorrecciones que fueron detectadas, el auditor aplicará procedimientos de auditoría adicionales para determinar si las incorrecciones persisten.

La solicitud puede basarse, por ejemplo, en la extrapolación hecha por el auditor de las incorrecciones identificadas en una muestra de auditoría al total de la población de la que se extrajo la muestra.

7.5.4. Si el auditor identifica una incorrección durante la auditoría, evaluará si la incorrección es indicativa de fraude. Si tal indicio existe, el auditor determinará las implicaciones sobre otros aspectos de la auditoría, incluido sobre los riesgos identificados y valorados de incorrección material y la fiabilidad de las manifestaciones de la dirección.

Teniendo en cuenta que el fraude implica un incentivo o un elemento de presión para cometerlo, así como la percepción de una oportunidad para llevarlo a cabo o cierta racionalización del acto, es improbable que un caso de fraude se produzca de forma aislada. En consecuencia, casos tales como la existencia de numerosas incorrecciones, aun cuando el efecto acumulativo no sea material, pueden ser indicio de riesgo de incorrección material debida a fraude.

7.5.5. Si el auditor identifica una incorrección que pueda ser el resultado de un fraude, y sospecha que la dirección está involucrada, el auditor:

- (a) volverá a evaluar los riesgos de incorrección material debida a fraude y sus respuestas a estos; o

- (b) considerará si las circunstancias o condiciones indican la implicación de empleados, de la dirección o de terceros en una posible colusión al reconsiderar la fiabilidad de la evidencia obtenida previamente.

Las implicaciones del fraude identificado dependen de las circunstancias. Por ejemplo, un fraude que en otro caso sería insignificante, puede ser significativo si en él participa la alta dirección. En dichas circunstancias, puede cuestionarse la fiabilidad de la evidencia previamente obtenida, ya que puede haber dudas sobre la integridad y la veracidad de las manifestaciones realizadas y sobre la autenticidad de los registros contables y de la documentación. Asimismo, cabe la posibilidad de colusión en la que participen empleados, la dirección o terceros.

7.5.6. El auditor determinará si es necesario revisar el alcance, momento de realización y dirección del plan de auditoría cuando:

- (a) la naturaleza de las incorrecciones identificadas y las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, podrían ser materiales; y
- (b) la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra de importancia relativa.

7.6. Requerimientos específicos de comunicación

7.6.1. El auditor comunicará, oportunamente:

- (a) A los responsables del gobierno de la entidad; por escrito, deficiencias significativas en el sistema de control interno de la entidad identificadas durante la auditoría.
- (b) A la dirección:
- (i) por escrito, cuestiones que se han comunicado a los responsables del gobierno de la entidad (salvo si fuera inadecuado comunicarlo a la dirección debido a las circunstancias); y
- (ii) otras deficiencias en el control interno identificadas que no se han comunicado, pero tienen la suficiente importancia como para merecer la atención de la dirección.

7.6.2. Respecto a la comunicación de deficiencias significativas a los responsables del gobierno de la entidad, el auditor incluirá una descripción y explicación del impacto potencial de las deficiencias e información suficiente para conocer el contexto de la comunicación.

Para describir el contexto de la comunicación del auditor, el auditor puede explicar que:

- *el propósito de la auditoría era que el auditor expresara una opinión sobre los estados financieros;*
- *la auditoría incluyó la consideración del control interno relevante para la preparación de los estados financieros con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias, pero no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno; y*

- *las cuestiones sobre las que se informa se limitan a las deficiencias que el auditor ha identificado durante la realización de la auditoría y sobre las que el auditor ha llegado a la conclusión de que tienen importancia suficiente para merecer ser comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.*

7.6.3. Al comunicarse con la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad; el auditor considerará si existe cualquier cuestión a comunicar relativa a estimaciones contables. Al hacerlo, el auditor considerará si los motivos atribuidos a los riesgos de incorrección material están relacionados con la incertidumbre en la estimación o con los efectos de la complejidad, la subjetividad, el cambio o el sesgo de la dirección en la realización de estimaciones contables y de la correspondiente información a revelar.

7.7. Requerimientos específicos de documentación

Además de los requerimientos generales de documentación incluidos en la parte 2.4, que son aplicables durante todo el encargo de auditoría, a continuación, se describen cuestiones específicas que se deben documentar aplicables a esta parte:

7.7.1. El auditor incluirá lo siguiente en la documentación de auditoría:

- Las respuestas globales a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros.
- la conexión entre los procedimientos aplicados y los riesgos valorados en las afirmaciones;
- los resultados de los procedimientos de auditoría, incluidas las conclusiones cuando estas no resulten claras;
- los resultados de procedimientos de auditoría diseñados para responder al riesgo de que la dirección eluda controles;
- todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría y si han sido corregidas; y
- Si el auditor planifica utilizar evidencia de auditoría obtenida en auditorías anteriores sobre la eficacia operativa de los controles, las conclusiones alcanzadas sobre la confianza en los controles sobre los que se realizaron pruebas en una auditoría anterior.

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

7.7.3. Cuando el auditor identifique o tenga indicios de incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias, documentará:

- los resultados de la discusión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad y otros, incluido el modo en que se respondió a la cuestión; y
- los procedimientos de auditoría, los juicios profesionales significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas.

- 7.7.4. Respecto a las estimaciones contables, el auditor documentará los juicios significativos relativos a la determinación por el auditor de si las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable o si contienen alguna incorrección.

8. Conclusión

Contenido de esta parte

La parte 8 establece los requerimientos sobre:

- La evaluación de incorrecciones corregidas y no corregidas identificadas durante la auditoría.
- La evaluación de hechos posteriores al cierre.
- Actividades de cierre, incluidas las evaluaciones correspondientes.
- Conclusión sobre la Empresa en funcionamiento y la correspondiente información a revelar.
- Obtención de manifestaciones escritas y aplicación de procedimientos analíticos de cierre.

Alcance de esta parte

Las evaluaciones realizadas y las conclusiones alcanzadas constituyen la base de la opinión del auditor de la parte 9.

8.1. Objetivos

8.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y el efecto de cualquier incorrección no corregida sobre los estados financieros;
- (b) concluir, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento; y
- (c) concluir sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión del auditor.

8.2. Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la auditoría

8.2.1. Si la dirección rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones comunicadas por el auditor, este obtendrá conocimiento de los motivos de la dirección para no hacer las correcciones y tendrá en cuenta dicha información al evaluar si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

8.2.2. Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor volverá a valorar la importancia relativa para confirmar si sigue siendo adecuada en el contexto de los resultados financieros definitivos de la entidad.

8.2.3. El auditor determinará si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, mediante la consideración de:

- (a) la naturaleza y magnitud de las incorrecciones, tanto en relación con determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, como en relación con los estados financieros en su conjunto, y las circunstancias específicas en las que se han producido; y
- (b) el efecto de las incorrecciones no corregidas relativas a periodos anteriores sobre los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar relevantes, y sobre los estados financieros en su conjunto.

8.3. Procedimientos analíticos que facilitan una conclusión global

- 8.3.1. El auditor diseñará y aplicará, en una fecha cercana a la finalización de la auditoría, procedimientos analíticos que le faciliten alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad y para identificar cualquier indicio de un riesgo de incorrección material debida a fraude no identificado previamente.
- 8.3.2. El auditor investigará fluctuaciones o relaciones incongruentes con otra información relevante obtenida en el transcurso de la auditoría a través de indagaciones ante la dirección y mediante la aplicación de procedimientos de auditoría según sean necesarios en las circunstancias.

8.4. Hechos posteriores al cierre

Los estados financieros se pueden ver afectados por determinados hechos que ocurran con posterioridad a la fecha de los estados financieros. Muchos marcos de información financiera se refieren específicamente a tales hechos. Dichos marcos de información financiera suelen identificar dos tipos de hechos:

- *aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que existían en la fecha de los estados financieros; y*
- *aquellos que proporcionan evidencia sobre condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros.*

Sin embargo, no se espera que el auditor aplique procedimientos adicionales con respecto a cuestiones sobre las que los procedimientos de auditoría aplicados previamente han proporcionado conclusiones satisfactorias.

Hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría

- 8.4.1. El auditor aplicará procedimientos de auditoría diseñados para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que se han identificado todos los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la del informe de auditoría que requieran un ajuste de los estados financieros, o su revelación en estos.
- 8.4.2. El auditor aplicará esos procedimientos, de conformidad con el apartado 8.4.1, para el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría, o la fecha más cercana posible a esta última, incluida:
 - (a) La obtención de conocimiento de cualquier procedimiento establecido por la dirección para garantizar que se identifiquen los hechos posteriores al cierre.

- (b) La indagación ante la dirección y, cuando proceda, ante los responsables del gobierno de la entidad sobre si han ocurrido hechos posteriores al cierre que pueden afectar a los estados financieros.
- (c) La lectura de las actas de las reuniones de los propietarios, de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad, celebradas con posterioridad a la fecha de cierre, así como la indagación sobre las cuestiones discutidas en esas posibles reuniones cuando todavía no haya actas disponibles.
- (d) La lectura de la última información financiera mensual o trimestral, si está disponible.

8.4.3. Si, al aplicar los procedimientos de los apartados 8.4.1 y 8.4.2, el auditor ha identificado hechos que requieren un ajuste de los estados financieros o de la información a revelar para cumplir el marco de información financiera aplicable de la entidad, el auditor determinará si cada uno de dichos hechos se ha reflejado adecuadamente en los estados financieros.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

8.4.4. El auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a los estados financieros después de la fecha del informe de auditoría. Sin embargo, si llegan a conocimiento del auditor hechos o situaciones que, de haberlos conocido a la fecha del informe de auditoría pero antes de la publicación de los estados financieros, hubieran llevado al auditor a modificar el informe de auditoría, el auditor discutirá con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad y determinará si los estados financieros deben modificarse; y, en su caso, indagará acerca del modo en el que la dirección tiene previsto tratar la cuestión.

8.4.5. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor aplicará los procedimientos necesarios sobre la modificación en función de las circunstancias, incluida la extensión de los procedimientos de auditoría aplicados hasta la fecha del nuevo informe de auditoría y la entrega de un nuevo informe de auditoría sobre los estados financieros modificados.

8.4.6. En aquellas jurisdicciones en las que las disposiciones legales o reglamentarias o el marco de información financiera aplicable no requieran a la dirección que publique estados financieros modificados, el auditor no necesitará proporcionar un informe de auditoría nuevo o rectificado. Sin embargo, si la dirección no modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor estima que es necesario hacerlo, entonces, el auditor:

- (a) si todavía no se ha entregado el informe de auditoría a la entidad, expresará una opinión modificada, y, a continuación, entregará el informe de auditoría²²; o
- (b) si el informe de auditoría ya se hubiera entregado a la entidad, notificará a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad que no deben divulgar a terceros los estados financieros hasta que se hayan realizado las modificaciones necesarias. Si, a pesar de ello, los estados financieros se publican posteriormente sin las

²² Véase la parte 9, apartado 9.5.21, sobre el efecto en el informe de auditoría.

modificaciones necesarias, el auditor tomará las medidas adecuadas para tratar de evitar que se confíe en el informe de auditoría.

Hechos que llegan a conocimiento del auditor con posterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros

8.4.7. Una vez publicados los estados financieros, el auditor no tiene obligación de aplicar procedimientos de auditoría con respecto a ellos. Sin embargo, si una vez publicados los estados financieros, llega a su conocimiento un hecho que, de haber sido conocido por él en la fecha del informe de auditoría, pudiese haberle llevado a rectificar el informe de auditoría, el auditor:

- (a) discutirá la cuestión con la dirección y, cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad;
- (b) determinará si los estados financieros necesitan ser modificados y, de ser así,
- (c) indagará sobre el modo en que la dirección prevé tratar la cuestión en los estados financieros.

8.4.8. Si la dirección modifica los estados financieros, el auditor:

- (a) Aplicará los procedimientos de auditoría necesarios en tales circunstancias a la modificación, incluido:
 - (i) ampliar los procedimientos de auditoría mencionados en los apartados 8.4.1 y 8.4.2 hasta la fecha del nuevo informe de auditoría, el cual no tendrá una fecha anterior a la de aprobación de los estados financieros modificados; y
 - (ii) proporcionar un nuevo informe de auditoría²³ sobre los estados financieros modificados; y
- (b) Revisará las medidas adoptadas por la dirección para garantizar que se informe de la situación a cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados junto con el informe de auditoría correspondiente.

8.4.9. Si la dirección no adopta las medidas necesarias para garantizar que cualquier persona que haya recibido los estados financieros anteriormente publicados sea informada de la situación ni modifica los estados financieros en circunstancias en las que el auditor considera que debería hacerlo, el auditor tomará las medidas adecuadas para evitar que se confíe en el informe de auditoría.

8.5. Las evaluaciones del auditor y otras actividades para fundamentar la conclusión del auditor

Evaluaciones requeridas

8.5.1. El auditor, basándose en los procedimientos de auditoría aplicados y en la evidencia de auditoría obtenida, evaluará si las valoraciones del riesgo de incorrección material en los estados financieros y en las afirmaciones siguen siendo adecuadas.

²³ Véase la parte 9, apartado 9.6.7, sobre el efecto en el informe de auditoría.

Una auditoría de estados financieros es un proceso acumulativo e iterativo. A medida que el auditor aplica los procedimientos de auditoría planificados, la evidencia de auditoría obtenida puede llevarlo a modificar la naturaleza, momento de realización o extensión de procedimientos de auditoría planificados. Puede llegar a conocimiento del auditor información que difiera significativamente de la información en la cual se basó la valoración del riesgo. En estas circunstancias, puede resultar necesario que el auditor evalúe de nuevo los procedimientos de auditoría planificados sobre la base de la consideración revisada de los riesgos valorados para todos o algunos de los tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar, así como para las afirmaciones relacionadas.

El auditor puede también considerar si dicha información modifica la determinación del auditor acerca de la adecuación de la utilización de la NIA para EMC para la auditoría, lo cual puede requerir una modificación de los términos del encargo.

8.5.2. Para estimaciones contables, el auditor evaluará, sobre la base de los procedimientos de auditoría aplicados y de la evidencia de auditoría obtenida, si:

- (a) las valoraciones de los riesgos de incorrección material en las afirmaciones siguen siendo adecuadas, incluso cuando se han identificado indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y
- (b) las decisiones de la dirección acerca del reconocimiento, medición, presentación y revelación de información sobre estimaciones contables en los estados financieros son razonables en el contexto del marco de información financiera aplicable.

8.5.3. El auditor evaluará si la comunicación recíproca entre él y los responsables del gobierno de la entidad ha sido adecuada para el propósito de la auditoría. Si no lo ha sido, el auditor evaluará el efecto, en su caso, en la auditoría y tomará las medidas adecuadas.

Por ejemplo, es posible que las valoraciones iniciales de los riesgos necesiten ser revisadas, la opinión del auditor necesite ser modificada sobre la base de una limitación al alcance o pueden tener que tomarse otras medidas según sea aplicable.

8.5.4. El auditor aplicará procedimientos de auditoría para evaluar si la presentación global de los estados financieros es conforme con el marco de información financiera aplicable. Al realizar esta evaluación, el auditor considerará si los estados financieros se presentan de un modo que refleja adecuadamente:

- (a) la clasificación y la descripción de la información financiera y de las transacciones, hechos y condiciones subyacentes; y
- (b) la presentación, estructura y contenido de los estados financieros.

Conclusión

8.5.5. El auditor concluirá si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Para formarse una opinión, el auditor considerará toda la evidencia de auditoría relevante, independientemente de si parece corroborativa o contradictoria.

8.5.6. Si el auditor no ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada relacionada con una afirmación relevante, intentará obtener evidencia de auditoría adicional. Si el auditor

no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, expresará una opinión con salvedades o denegará la opinión sobre los estados financieros²⁴.

8.5.7. El auditor evaluará si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluirá sobre lo adecuado de la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros²⁵.

8.5.8. El auditor concluirá si, según su juicio profesional, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento²⁶.

8.5.9. Si el auditor concluye que la utilización, por parte de la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento es adecuado, teniendo en cuenta las circunstancias, pese a la existencia de una incertidumbre material, determinará si los estados financieros:

- (a) revelan adecuadamente los principales hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y los planes de la dirección para afrontar dichos hechos o condiciones; y
- (b) revelan claramente que existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que, por tanto, aquella puede no ser capaz de realizar los activos y liquidar los pasivos en el curso normal de los negocios.

En estos casos, el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el título «Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento».

8.5.10. Si se han identificado hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, pero, basándose en la evidencia de auditoría obtenida el auditor concluye que no existe una incertidumbre material, este evaluará si, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, los estados financieros revelan la información adecuada sobre dichos hechos o condiciones.

8.5.11. Si el auditor confirma que los estados financieros contienen incorrecciones materiales debidas a fraude, o no puede alcanzar una conclusión al respecto, evaluará las implicaciones para la auditoría incluidas las implicaciones sobre la valoración de los riesgos de incorrección material y el informe de auditoría.

8.6. Manifestaciones escritas

Las manifestaciones escritas constituyen información necesaria que el auditor solicita, con respecto a la auditoría de los estados financieros de la entidad. En consecuencia, las

²⁴ Véase la parte 9, apartado 9.5.27, sobre el efecto en el informe de auditoría.

²⁵ Véase la parte 9, apartado 9.5.17, sobre el efecto en el informe de auditoría.

²⁶ Véase la parte 9, apartado 9.5.18, sobre el efecto en el informe de auditoría.

manifestaciones escritas constituyen evidencia de auditoría, similar a las respuestas a indagaciones. Sin embargo, si bien las manifestaciones escritas proporcionan evidencia de auditoría necesaria, por sí solas no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre ninguna de las cuestiones a las que se refieren. Asimismo, el hecho de que la dirección haya proporcionado manifestaciones escritas fiables no afecta a la naturaleza o a la extensión de otra evidencia de auditoría que el auditor obtiene con respecto al cumplimiento de las responsabilidades de la dirección o con respecto a afirmaciones concretas.

8.6.1. El auditor obtendrá manifestaciones escritas de los miembros de la dirección que tengan el conocimiento adecuado de las cuestiones de que se trate y responsabilidad sobre los estados financieros, así como, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, acerca de las siguientes cuestiones:

- (a) que han cumplido su responsabilidad sobre la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, así como, en su caso, sobre su presentación fiel. Las responsabilidades se describirán del mismo modo en la manifestación que en los términos del encargo;
- (b) que han proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinentes, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría;
- (c) que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros;
- (d) que reconocen su responsabilidad en el diseño, la implementación y el mantenimiento de los controles para prevenir y detectar el fraude.
- (e) que han revelado al auditor el resultado de su valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener incorrecciones materiales debidas a fraude;
- (f) que han revelado al auditor su conocimiento de la existencia o de indicios de fraude o de acusaciones de la existencia o indicios de fraude;
- (g) que han revelado al auditor la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tienen conocimiento;
- (h) que han contabilizado y revelado adecuadamente las relaciones y transacciones con partes vinculadas de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera;
- (i) que se han revelado al auditor todos los casos conocidos de incumplimiento o existencia de indicios de incumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias cuyos efectos deban considerarse en la preparación de los estados financieros;
- (j) que han revelado al auditor y registrado y revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable todos los litigios y reclamaciones, existentes o posibles, conocidos cuyos efectos deben considerarse para la preparación de los estados financieros.
- (k) respecto a las estimaciones contables, si los métodos, las hipótesis significativas y los datos utilizados para realizar las estimaciones contables y la información a revelar

son adecuados para conseguir que el reconocimiento, medición o revelación sea conforme al marco de información financiera aplicable.

- (l) que todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros para los que el marco de información financiera aplicable exige un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados;
- (m) con respecto a la Empresa en funcionamiento, si existe una incertidumbre material, la información acerca de sus planes para actuaciones futuras y la viabilidad de dichos planes;
- (n) cuestiones referidas a cualquier reexpresión realizada para corregir una incorrección material en estados financieros de periodos anteriores que afecte a la información comparativa; y
- (o) otras manifestaciones que el auditor determine que son necesarias para sustentar otra evidencia de auditoría pertinente para los estados financieros o una o más afirmaciones específicas en los estados financieros, incluido cuando sea necesario para sustentar manifestaciones verbales.

8.6.2. El auditor considerará la necesidad de obtener manifestaciones escritas sobre estimaciones contables específicas.

8.6.3. La manifestación escrita adoptará la forma de una carta de manifestaciones dirigida al auditor.

El anexo 7 incluye un ejemplo de carta de manifestaciones

Si las disposiciones legales o reglamentarias requieren que la dirección realice declaraciones públicas escritas relativas a sus responsabilidades y el auditor determina que dichas declaraciones proporcionan parte o la totalidad de las manifestaciones requeridas por esta norma, no será necesario incluir en la carta de manifestaciones las cuestiones relevantes cubiertas por dichas declaraciones.

8.6.4. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, manifestaciones escritas relativas a si consideran que los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, individualmente o de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Un resumen de dichas partidas se incluirá en la manifestación escrita o se adjuntará a ella.

8.6.5. Si el auditor tiene reservas sobre la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de la dirección, o acerca de su compromiso hacia ellos o hacia su aplicación, o si las manifestaciones recibidas son incongruentes con otra evidencia de auditoría, el auditor determinará el efecto sobre la evidencia de auditoría de manera más general y tomará las medidas adecuadas, incluyendo considerar el posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría²⁷, teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 8.6.7.

En el caso de que se hayan detectado incongruencias entre una o más manifestaciones escritas y la evidencia de auditoría obtenida de otra fuente, el auditor puede considerar si la valoración del riesgo sigue siendo adecuada y, en el caso de que no lo fuera, revisar la

²⁷ Véase la parte 9, apartado 9.5.22, sobre el efecto en el informe de auditoría.

valoración del riesgo y determinar la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados.

Las reservas sobre la competencia, la integridad, los valores éticos o la diligencia de la dirección, o sobre su compromiso con ellos o su cumplimiento, pueden llevar al auditor a la conclusión de que el riesgo de que la dirección realice manifestaciones inexactas en los estados financieros es tal que no se puede realizar una auditoría. En este caso, el auditor puede considerar la posibilidad de renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten, salvo que los responsables del gobierno de la entidad adopten medidas correctoras adecuadas. No obstante, dichas medidas pueden no ser suficientes para permitir que el auditor exprese una opinión no modificada.

8.6.6. Si la dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas, el auditor:

- (a) discutirá la cuestión con la dirección;
- (b) evaluará de nuevo la integridad de la dirección y evaluará el efecto que pueda tener sobre la fiabilidad de las manifestaciones verbales y escritas y sobre la evidencia de auditoría en general; y
- (c) tomará las medidas adecuadas, incluida la determinación del posible efecto sobre la opinión en el informe de auditoría²⁸, teniendo en cuenta el requerimiento del apartado 8.6.7.

8.6.7. Si el auditor concluye que la duda sobre la integridad de la dirección es suficiente como para que las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 8.6.1 (a)-(c) no sean fiables²⁹, o si la dirección no proporciona las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 8.6.1 (a)-(c)³⁰, el auditor denegará una opinión (se abstendrá de opinar) sobre los estados financieros.

8.6.8. La fecha de las manifestaciones escritas será tan próxima como sea posible, pero no posterior, a la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas se referirán a todos los estados financieros y periodo o periodos a los que se refiere el informe de auditoría.

8.7. Asumir la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad

8.7.1. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo determinará que el socio del encargo ha asumido la responsabilidad global de gestionar y alcanzar la calidad del encargo de auditoría. A tal efecto, el socio del encargo determinará que:

- (a) la participación del socio del encargo ha sido suficiente y adecuada durante todo el encargo de auditoría de manera que el socio del encargo tiene el fundamento para determinar que los juicios significativos aplicados y las conclusiones alcanzadas son adecuados dada la naturaleza y las circunstancias del encargo; y

²⁸ Véase la parte 9, apartado 9.5.23, sobre el efecto en el informe de auditoría.

²⁹ Véase la parte 9, apartado 9.5.24, sobre el efecto en el informe de auditoría.

³⁰ Véase la parte 9, apartado 9.5.25, sobre el efecto en el informe de auditoría.

- (b) la naturaleza y las circunstancias del encargo de auditoría, cualquier cambio en estas y las políticas o los procedimientos de la firma de auditoría correspondientes se han tenido en cuenta.

8.7.2. En la fecha del informe de auditoría o con anterioridad a ella, el socio del encargo determinará que se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para fundamentar las conclusiones alcanzadas y emitir el informe de auditoría.

8.7.3. Antes de fechar el informe de auditoría, el socio del encargo revisará los estados financieros y el informe de auditoría para determinar que el informe que se debe emitir será adecuado en función de las circunstancias.

8.8. Requerimientos específicos de comunicación

8.8.1. El auditor comunicará oportunamente con el nivel adecuado de la dirección todas las incorrecciones acumuladas durante la auditoría, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban.

8.8.2. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de:

- (a) Las incorrecciones no corregidas y el efecto que, individualmente o de forma agregada, pueden tener sobre la opinión del auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban. La comunicación del auditor identificará las incorrecciones materiales no corregidas de forma individualizada.
- (b) El efecto de las incorrecciones no corregidas en los estados financieros procedentes de periodos anteriores sobre los estados financieros del periodo actual.
- (c) el punto de vista del auditor relativo a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros.
- (d) En su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría.
- (e) Cuestiones significativas surgidas durante la auditoría, incluidas las relativas a partes vinculadas, que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por escrito a esta.
- (f) Hallazgos significativos de la auditoría. Si, según el juicio profesional del auditor, las comunicaciones verbales no son adecuadas, esta comunicación se hará por escrito.
- (g) Otras cuestiones todavía no presentadas relacionadas con fraude que pueden ser pertinentes para las responsabilidades de los responsables del gobierno de la entidad, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban.
- (h) En su caso, circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría.
- (i) Manifestaciones escritas que el auditor solicite.
- (j) En su caso, otras cuestiones significativas surgidas durante la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sean relevantes para la supervisión del proceso de información financiera.

- (k) El informe de auditoría previsto y su redacción si el auditor tiene previsto incluir un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría.

8.8.3. Salvo que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección de la entidad, el auditor se comunicará con ellos acerca de los hechos o las condiciones identificados que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, incluido:

- (a) si los hechos o las condiciones constituyen una incertidumbre material;
- (b) si es adecuada la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros;
- (c) si es adecuada la correspondiente información revelada en los estados financieros; y,
- (d) en su caso, las implicaciones para el informe de auditoría.

8.9. Requerimientos específicos de documentación

Además de los requerimientos generales de documentación incluidos en la parte 2.4, que son aplicables durante todo el encargo de auditoría, a continuación, se describen cuestiones específicas que se deben documentar aplicables a esta parte:

8.9.1. El auditor incluirá lo siguiente en la documentación de auditoría:

- (a) todas las incorrecciones acumuladas durante la auditoría y si se han corregido, así como la conclusión del auditor acerca de si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, y la base de dicha conclusión; y
- (b) La naturaleza, el alcance y las conclusiones de las consultas realizadas durante el encargo de auditoría y el modo en que dichas conclusiones se han implementado.

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 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 un archivo de auditoría y completará el proceso administrativo de compilación del archivo final de auditoría oportunamente después de la fecha del informe de auditoría.

La NIGC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que los sistemas de gestión de la calidad de las firmas de auditoría establezcan un objetivo de calidad que trate la compilación oportuna de la documentación del encargo después de la fecha de los informes de los encargos³¹. Un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final de auditoría no excede habitualmente de los 60 días siguientes a la fecha del informe de auditoría³².

³¹ NIGC 1, apartado 31(f)

³² NIGC 1, apartado A83

- 8.9.4. Una vez finalizada 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.

La NIGC 1 (o los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes) requiere que las firmas de auditoría establezcan sistemas de gestión de la calidad para establecer un objetivo de calidad que trate el adecuado mantenimiento y conservación de la documentación de los encargos para cumplir las necesidades de la firma de auditoría y las disposiciones legales, reglamentarias y los requerimientos de ética o las normas profesionales aplicables³³. El plazo de conservación para encargos de auditoría habitualmente no es inferior a cinco años a partir de la fecha del informe de auditoría o, cuando sea aplicable, de la fecha del informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo, si esta es posterior³⁴.

- 8.9.5. En su caso, el auditor documentará la imposibilidad de alcanzar un objetivo de cualquier parte de la NIA para EMC y la medida resultante (como el efecto en la opinión del auditor o la renuncia al encargo si no puede alcanzarse el objetivo global del encargo).
- 8.9.6. Si el auditor considera necesario modificar la documentación de auditoría existente o añadir nueva documentación de auditoría después de que se haya terminado la compilación del archivo final de auditoría, independientemente de la naturaleza de las modificaciones o incorporaciones, el auditor documentará:
- (a) los motivos específicos para hacerlas; y
 - (b) la fecha y las personas que las realizaron y revisaron.

³³ NIGC 1, apartado 31(f)

³⁴ NIGC 1, apartado A85

9. Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

Contenido de esta parte

La parte 9 establece los requerimientos sobre:

- formación de la opinión;
- tipos de opiniones de auditoría; y
- contenido de informe de auditoría.
- Otra información e información comparativa.

Alcance de esta parte

Esta parte explica el contenido del informe de auditoría y establece la determinación del auditor sobre las modificaciones a la opinión, así como los casos en que se necesiten otras modificaciones al informe de auditoría. También establece los procedimientos que se requiere que aplique el auditor con relación a las cifras correspondientes y estados financieros comparativos, así como otra información (de ser aplicable).

En el *Material adicional sobre informes de auditoría* pueden encontrarse ejemplos de opiniones modificadas, una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento, párrafos de énfasis y sobre otras cuestiones, y orientación relacionada sobre informes de auditoría.

9.1. Objetivos

9.1.1. Los objetivos del auditor son:

- (a) formarse una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida y expresar claramente esa opinión en un informe escrito; y
- (b) considerar si, en su caso, hay una incongruencia material entre la otra información y:
 - (i) los estados financieros; y
 - (ii) el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

9.2. Formación de la opinión sobre los estados financieros

9.2.1. El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

9.2.2. Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta:

- (a) si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada;

- (b) si las correcciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada; y
- (c) las evaluaciones requeridas por los apartados 9.2.3 a 9.2.6.

9.2.3. El auditor evaluará si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores de posible sesgo en los juicios de la dirección.

9.2.4. Al realizar la evaluación del apartado 9.2.3, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:

- (a) Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas de la entidad y si se han presentado de un modo comprensible;
- (b) las políticas contables de la entidad seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
- (c) las estimaciones contables y la correspondiente información a revelar realizadas por la dirección son razonables;
- (d) las relaciones y transacciones identificadas con partes vinculadas se han contabilizado, presentado y revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;
- (e) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible, incluido si:
 - (i) la información que se debería incluir, ha sido incluida;
 - (ii) dicha información se ha clasificado, agregado o desagregado y calificado adecuadamente; y
 - (iii) la presentación global de los estados financieros ha sido menoscabada por la inclusión de información que no es relevante o que confunde sobre la adecuada comprensión de las cuestiones reveladas;
- (f) los estados financieros revelan información adecuada que permita a usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y
- (g) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

9.2.5. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, el auditor evaluará también si los estados financieros logran la presentación fiel. Esta evaluación incluirá la consideración de:

- (a) la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
- (b) si los estados financieros presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.

La evaluación por el auditor de si los estados financieros logran la presentación fiel, tanto en lo que respecta a la presentación como a la información revelada necesaria para alcanzarla, es una cuestión de juicio profesional.

- 9.2.6. El auditor evaluará si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable.

9.3. Tipo de opinión

- 9.3.1. El auditor expresará una opinión no modificada (favorable) cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Si el marco de información financiera es un marco de imagen fiel, como ocurre normalmente en el caso de estados financieros con fines generales, se requiere una opinión sobre si los estados financieros se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, o expresan la imagen fiel. Si el marco de información financiera es un marco de cumplimiento, el auditor deberá expresar una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

- 9.3.2. Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si expresar una opinión modificada³⁵.
- 9.3.3. Si los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que ha de hacerlo³⁶.

9.4. Informe de auditoría

- 9.4.1. El auditor informará de conformidad con el formato y contenido especificado más adelante salvo que:
- (a) Las disposiciones legales o reglamentarias de la jurisdicción establezcan el formato o la redacción del informe de auditoría que requiera cambiar el informe de auditoría. Cuando el formato o la redacción del informe de auditoría esté prescrito por disposiciones legales o reglamentarias, el informe de auditoría se referirá a esta NIA para EMC únicamente si se incluyen los elementos del formato específico y el contenido mostrado a continuación.
 - (b) Se requiera que el auditor realice la auditoría de conformidad con la norma de auditoría para entidades menos complejas de una jurisdicción específica («norma de auditoría nacional para EMC») que prescriba un formato o redacción del informe de

³⁵ Véase la parte 9, apartado 9.5.28, sobre el efecto en el informe de auditoría.

³⁶ Véase la parte 9, apartado 9.5.29, sobre el efecto en el informe de auditoría.

auditoría distinto al requerido por la NIA para EMC y adicionalmente haya cumplido la NIA para EMC en la realización de la auditoría. En este caso, el informe de auditoría puede referirse a la NIA para EMC además de a la norma de auditoría nacional para EMC solo si el informe de auditoría incluye los elementos del formato específico y el contenido mostrado más adelante; o

- (c) El informe de auditoría incluya una opinión modificada, un párrafo de énfasis, un párrafo de otras cuestiones, una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento o una sección separada que trate otra información, en cuyo caso, el auditor modificará la opinión de auditoría (de conformidad con la parte 9.5) o cambiará el informe de auditoría (de conformidad con la parte 9.8).

INFORME DE AUDITORÍA EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

A los [accionistas de la Sociedad ABC o al destinatario que corresponda]³⁷

Opinión

Hemos auditado³⁸ los estados financieros de la sociedad [ABC (la Entidad)], que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas (sustituir estos nombres de informes con los títulos adecuados)³⁹.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos [“presentan fielmente, en todos los aspectos materiales”, o “expresan la imagen fiel de”]⁴⁰ la situación financiera de la [Entidad] a [31 de diciembre de 20X1], así como [de] sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con el [marco de información financiera aplicable]⁴¹.

Fundamento de la opinión

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (la NIA para EMC) Nuestras responsabilidades de acuerdo con la NIA para EMC se describen más adelante en la sección *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros* de nuestro informe⁴². Somos independientes de la [Entidad] de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción], y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión⁴³.

Responsabilidades de [la dirección] en relación con los estados financieros⁴⁴

[La dirección] es responsable de la preparación y [presentación fiel] de los estados financieros adjuntos de conformidad con [marco de información financiera aplicable]⁴⁵, y del control interno que la [dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.

En la preparación de los estados financieros, [la dirección] es responsable de la valoración de la capacidad de la [Entidad] para continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la [dirección] tiene intención de liquidar la [Entidad] o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros^{46 47}

Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la NIA para EMC siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede esperarse

razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

Como parte de una auditoría de conformidad con la NIA para EMC, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección

-
- ³⁷ Las cuestiones de formato específico y contenido del informe de auditoría entre corchetes (por ejemplo, []) se han de adaptar en consecuencia.
- ³⁸ Cuando deniegue la opinión (se abstenga de opinar), la declaración que indica que los estados financieros han sido auditados se cambiará para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.
- ³⁹ Identificar la entidad cuyos estados financieros han sido auditados, identificar cada estado financiero y su fecha y periodo y referir a las notas y políticas contables significativas o utilizar otra descripción adecuada de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- ⁴⁰ Véase también el apartado 9.4.2 más adelante. Cuando los estados financieros están preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor y la descripción de las responsabilidades del auditor se refieren, en cambio, a que los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- ⁴¹ Identificar la jurisdicción de origen del marco de información financiera en caso de que no sean las Normas Internacionales de Contabilidad o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.
- ⁴² Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, no se incluye esta declaración en el informe de auditoría.
- ⁴³ Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), se modifica la declaración sobre si la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos "con salvedades" o "desfavorable (adversa)", según corresponda. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, no se incluye esta declaración en el informe de auditoría.
- ⁴⁴ U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.
- ⁴⁵ Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel de conformidad con [marco de información financiera aplicable], y del..."
- ⁴⁶ La descripción de las responsabilidades del auditor puede también incluirse en un anexo o mediante una descripción en la página web de una autoridad competente, cuando las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales lo permitan expresamente y no sea incongruente con esta NIA para EMC. En dichos casos, se incluirá en el informe de auditoría una referencia a la ubicación del anexo o descripción. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, la descripción de las responsabilidades del auditor solo incluye las cuestiones requeridas por el apartado 9.5.33.
- ⁴⁷ Cuando sea aplicable la parte 10, describir además las responsabilidades del auditor en un encargo de auditoría de un grupo, indicando que;
- (i) las responsabilidades del auditor son planificar y ejecutar la auditoría del grupo para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con la información financiera de las entidades o unidades de negocio dentro del grupo como base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo;
 - (ii) el auditor es responsable de la dirección, supervisión y revisión del trabajo de auditoría realizado para los fines de la auditoría del grupo; y
 - (iii) el auditor es el único responsable de la opinión del auditor.

material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, pero no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de [Entidad].
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de [Entidad] para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que [Entidad] deje de ser una empresa en funcionamiento.
- [Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.⁴⁸]

Comunicamos con [la dirección, y cuando proceda, con los responsables del gobierno de la entidad] en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor: indicación del lugar de la jurisdicción en que el auditor ejerce.]

[Fecha: No anterior a la fecha en la que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros, incluida la evidencia (i) de que se hayan preparado todos los estados e información a revelar que componen los estados financieros e (ii) de que las personas con autoridad reconocida han manifestado que asumen la responsabilidad de los estados financieros.]

9.4.2. Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, el auditor se referirá a “la preparación y presentación fiel de los estados financieros” o a “la preparación de estados financieros que expresen la imagen fiel”, según proceda en función de las circunstancias, en la descripción de las responsabilidades sobre los estados financieros en el informe de auditoría.

⁴⁸ Aplicable cuando los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información de imagen fiel.

- 9.4.3. En un informe de auditoría que contenga una opinión no modificada, el auditor no hará referencia al trabajo de un experto del auditor, salvo que las disposiciones legales o reglamentarias lo requieran. Si dicha referencia es requerida por las disposiciones legales o reglamentarias, el auditor indicará en el informe de auditoría que la referencia no reduce la responsabilidad del auditor en relación con su opinión.

9.5. Modificaciones a la opinión

Los cuadros A a C siguientes establecen los requerimientos por los que se debe utilizar una opinión modificada en diferentes situaciones y la estructura y contenido de la opinión modificada.

- 9.5.1. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con los cuadros A a C siguientes, cuando:

- (a) el auditor concluya que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o
- (b) el auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

- 9.5.2. Cuando el auditor modifique la opinión de auditoría:

- (a) sustituirá el título "Fundamento de la opinión" por "Fundamento de la opinión con salvedades", "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" o "Fundamento de la denegación (abstención) de opinión", según lo establecido en los cuadros A-C; y
- (b) dentro de la sección Fundamento de la opinión, incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.

El cuadro A siguiente especifica el modo en que el juicio profesional del auditor sobre la naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada, y la generalización de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afecta al tipo de opinión que se debe expresar.

CUADRO A Naturaleza de la cuestión que origina la opinión modificada	Juicio profesional del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	<i>Material, pero no generalizado</i>	<i>Material y generalizado</i>
<i>Los estados financieros contienen incorrecciones materiales</i>	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable (adversa)
<i>Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada</i>	Opinión con salvedades	Denegación (abstención) de opinión

El cuadro B siguiente especifica la modificación que se debe realizar a la opinión para cada tipo de opinión incluida en el cuadro A.

CUADRO B		
Tipo de opinión	Marco de imagen fiel	Marco de cumplimiento
<p>9.5.3. Opinión con salvedades</p> <p>Título en el informe de auditoría para la opinión: «Opinión con salvedades»</p> <p>Título en el informe de auditoría para el fundamento de la opinión: «Fundamento de la opinión con salvedades»</p>	<p>«En nuestra opinión, excepto por los [efectos o posibles efectos]⁴⁹ de la cuestión o de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la opinión con salvedades, los estados financieros adjuntos [presentan fielmente, en todos los aspectos materiales/expresan la imagen fiel de] [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]»</p>	<p>«...Excepto por los efectos o posibles efectos de la cuestión o las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la opinión con salvedades, los estados financieros adjuntos se han preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]»</p>
<p>9.5.4. Opinión desfavorable (adversa)</p> <p>Título en el informe de auditoría para la opinión: «Opinión desfavorable (adversa)»</p> <p>Título en el informe de auditoría para el fundamento de la opinión: «Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)»</p>	<p>«...los estados financieros adjuntos no [presentan fielmente/expresan la imagen fiel de] [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]»</p>	<p>«...los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]»</p>
<p>9.5.5. Denegación (abstención) de opinión</p> <p>Título en el informe de auditoría para la opinión: «Denegación (abstención) de opinión»</p>	<p>«Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros...»</p> <p>«No expresamos una opinión sobre los estados financieros adjuntos.</p> <p>Debido a la significatividad de la cuestión o de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la denegación (abstención) de opinión, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base</p>	

⁴⁹ Las cuestiones entre corchetes (por ejemplo, []) se han de adaptar en consecuencia.

Título en el informe de auditoría para el fundamento de la opinión: «Fundamento de la denegación (abstención) de opinión»	suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros.»
--	--

El cuadro C siguiente establece circunstancias específicas en las que la opinión del auditor debe modificarse, así como los tipos de opinión expresados en esas circunstancias según la naturaleza de la cuestión que origina la modificación (véase el cuadro A). El cuadro C no es una lista exhaustiva de todas las circunstancias en las que la opinión del auditor debe modificarse.

CUADRO C				
Circunstancias específicas en las que la opinión del auditor debe modificarse	Apartado o Ref.	Con salvedades	Desfavorable (adversa)	Denegada (abstención)
<i>Saldos de apertura</i>				
9.5.6. El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a los saldos de apertura.	4.5.4.	✓		✓
9.5.7. El auditor concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los saldos de apertura contienen una incorrección que afecta de forma material a los estados financieros del periodo actual y que el efecto de la incorrección no se ha contabilizado, presentado o revelado adecuadamente.	4.5.5.	✓	✓	
9.5.8. El auditor concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, las políticas contables del periodo actual no se aplican congruentemente en relación con los saldos de apertura conforme al marco de información financiera aplicable, o que un cambio en las políticas	4.5.6.	✓	✓	

CUADRO C				
Circunstancias específicas en las que la opinión del auditor debe modificarse	Apartado o Ref.	Con salvedades	Desfavorable (adversa)	Denegada (abstención)
contables no se ha registrado, presentado o revelado adecuadamente, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.				
9.5.9. La opinión del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior incluyó una modificación que sigue siendo relevante y material para los estados financieros del periodo actual.	4.5.3.	✓	✓	✓
<i>Incumplimientos de las disposiciones legales y reglamentarias</i>				
9.5.10. No se puede obtener información suficiente acerca de la existencia de indicios de incumplimiento.	7.4.26.	✓		✓
9.5.11. El auditor concluye que el incumplimiento identificado o la existencia de indicios de incumplimiento tiene un efecto material sobre los estados financieros y no se ha reflejado adecuadamente en los estados financieros.	7.4.27.	✓	✓	
9.5.12. La dirección o los responsables del gobierno de la entidad impiden al auditor obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para evaluar si se ha producido o es probable que se haya producido un incumplimiento que pueda ser material para los estados financieros.	7.4.27.	✓		✓

CUADRO C Circunstancias específicas en las que la opinión del auditor debe modificarse	Apartado Ref.	Con salvedades	Desfavorable (adversa)	Denegada (abstención)
9.5.13. El auditor no puede determinar si se ha producido un incumplimiento debido a limitaciones impuestas por las circunstancias y no por la dirección o por los responsables del gobierno de la entidad.	7.4.27.	✓		✓
<i>Confirmaciones externas</i>				
9.5.14. El auditor concluye que la negativa de la dirección a que el auditor envíe una solicitud de confirmación no es razonable, o no puede obtener evidencia de auditoría relevante y fiable mediante procedimientos de auditoría alternativos.	7.3.24.	✓		✓
<i>Existencias</i>				
9.5.15. El auditor no puede aplicar procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la realidad y al estado de las existencias.	7.4.21.	✓		✓
<i>Litigios y reclamaciones</i>				
9.5.16. La dirección rehúsa dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad o si estos rehúsan responder adecuadamente a la carta de indagación o se les prohíbe que lo hagan; y el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la	7.4.25.	✓		✓

CUADRO C Circunstancias específicas en las que la opinión del auditor debe modificarse	Apartado Ref.	Con salvedades	Desfavorable (adversa)	Denegada (abstención)
aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.				
<i>Empresa en funcionamiento</i>				
9.5.17. Los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, según el juicio profesional del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros.	7.4.1. 8.5.7.		✓	
9.5.18. No se ha incluido la información a revelar adecuada acerca de una incertidumbre material en los estados financieros. 9.5.19. En esta circunstancia, en el fundamento de la opinión con salvedades o desfavorable (adversa) del informe de auditoría, se indicará que «existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión».	7.4.4. 8.5.8.	✓	✓	
9.5.20. Al evaluar la afirmación de la dirección sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, el periodo es inferior a doce meses desde la fecha de los estados financieros y la dirección no	7.4.2.	✓		✓

CUADRO C				
Circunstancias específicas en las que la opinión del auditor debe modificarse	Apartado Ref.	Con salvedades	Desfavorable (adversa)	Denegada (abstención)
realiza o extiende su evaluación, llevando al auditor a no poder obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.				
<i>Hechos posteriores al cierre</i>				
9.5.21. Llegan a conocimiento del auditor hechos con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, pero con anterioridad a la fecha de publicación de los estados financieros, y la dirección no modifica los estados financieros cuando el auditor cree que deben ser rectificadas.	8.4.6.	✓	✓	✓
<i>Manifestaciones escritas</i>				
9.5.22. El auditor concluye que las manifestaciones escritas requeridas por esta norma no son fiables.	8.6.5.	✓		✓
9.5.23. La dirección no proporciona una o más manifestaciones escritas de las solicitadas.	8.6.6.	✓		✓
9.5.24. El auditor concluye que existen suficientes dudas sobre la integridad de la dirección como para que las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 8.6.1 (a)-(c) no sean fiables.	8.6.7.			✓
9.5.25. La dirección no facilita las manifestaciones escritas requeridas por los apartados 8.6.1(a)-(c).	8.6.7.			✓

CUADRO C Circunstancias específicas en las que la opinión del auditor debe modificarse	Apartado o Ref.	Con salvedades	Desfavorable (adversa)	Denegada (abstención)
<i>Cifras correspondientes de periodos anteriores</i>				
<p>9.5.26. Se presentan cifras correspondientes de periodos anteriores, el informe de auditoría sobre el periodo anterior, emitido previamente, contenía una opinión con salvedades, una opinión denegada (abstención) o una opinión desfavorable (adversa) y la cuestión que originó la modificación no se ha resuelto.</p> <p>La sección sobre fundamento de la modificación: (a) se referirá tanto a las cifras del periodo actual como a las cifras correspondientes de periodos anteriores en la descripción de la cuestión que origina la opinión modificada cuando los efectos, o los posibles efectos, de dicha cuestión en las cifras del periodo actual sean materiales; o (b) en los demás casos, explicará que la opinión de auditoría es una opinión modificada debido a los efectos, o los posibles efectos, de la cuestión no resuelta sobre la comparabilidad entre las cifras del periodo actual y las cifras correspondientes de periodos anteriores.</p>	9.7.6.	✓	✓	✓
<i>Otros elementos</i>				
<p>9.5.27. El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.</p>	8.5.6.	✓		✓

CUADRO C Circunstancias específicas en las que la opinión del auditor debe modificarse	Apartado Ref.	Con salvedades	Desfavorable (adversa)	Denegada (abstención)
9.5.28. Los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel, no logran la presentación fiel.	9.3.2.		✓	
9.5.29. Los estados financieros se han preparado de conformidad con un marco de cumplimiento y, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros inducen a error.	9.3.3.	✓	✓	✓

Otras cuestiones relacionadas con modificaciones

9.5.30. Si el auditor hace referencia al trabajo de un experto del auditor en el informe de auditoría por ser tal referencia relevante para la comprensión de una opinión modificada, el auditor indicará en el informe de auditoría que dicha referencia no reduce su responsabilidad con respecto a dicha opinión.

9.5.31. Si los estados financieros contienen una incorrección material relacionada con:

- (a) cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa), el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en dicha sección.
- (b) información cualitativa revelada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.
- (c) la falta de revelación en los estados financieros de información que requiere ser revelada, el auditor:
 - (i) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;
 - (ii) describirá en la sección "Fundamento de la opinión" la naturaleza de la información omitida; y

- (iii) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida.

9.5.32. Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de dicha imposibilidad.

9.5.33. Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, modificará la sección del informe de auditoría Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros requerida por el apartado 9.4.1 para incluir solo lo siguiente:

- (a) una declaración de que la responsabilidad del auditor es la realización de una auditoría de los estados financieros de la entidad de conformidad con la NIA para EMC y la emisión de un informe de auditoría;
- (b) una declaración de que debido a la cuestión o las cuestiones descritas en la sección "Fundamento de la denegación de opinión", el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre los estados financieros; y
- (c) una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos.

9.5.34. Si el auditor ha expresado una opinión desfavorable (adversa) o ha denegado la opinión (se ha abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección "Fundamento de la opinión" los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes.

9.6. Otros párrafos en el informe de auditoría

Los párrafos de énfasis y los párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría se utilizan cuando el auditor lo considera necesario para:

- *llamar la atención de los usuarios sobre una o varias cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros, de tal importancia que sean fundamentales para que los usuarios comprendan los estados financieros (párrafo de énfasis); o*
- *llamar la atención de los usuarios sobre cualquier cuestión o cuestiones distintas de las presentadas o reveladas en los estados financieros que sean relevantes para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría (otra cuestión).*

Párrafos de énfasis

9.6.1. Si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, según su juicio profesional, es de tal importancia que resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados

financieros, y no se requiere que el auditor modifique su opinión como consecuencia de esa cuestión, el auditor incluirá un párrafo de énfasis en el informe de auditoría indicando que el informe de auditoría no se ve modificado por dicha cuestión que se enfatiza.

Algunos ejemplos de cuándo pueden ser necesarios párrafos de énfasis incluyen:

- *Cuando un marco de información financiera impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias fuera inaceptable salvo por el hecho de que es impuesto por las disposiciones legales o reglamentarias.*
- *Cuando, con posterioridad a la fecha del informe de auditoría, llegan a conocimiento del auditor ciertos hechos y el auditor emite un informe de auditoría nuevo o rectificado (es decir, hechos posteriores al cierre).*

La introducción de un párrafo de énfasis en el informe de auditoría no afecta a la opinión del auditor. Un párrafo de énfasis no es sustitutivo de:

- *una opinión modificada cuando lo requieran las circunstancias de un determinado encargo de auditoría;*
- *información que debe revelar la dirección en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, o que es necesaria por algún otro motivo para lograr la presentación fiel; o*
- *informar cuando exista una incertidumbre material en relación con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.*

Párrafos sobre otras cuestiones

El contenido de un párrafo sobre otras cuestiones refleja con claridad que no se requiere que esas otras cuestiones se presenten y revelen en los estados financieros. Un párrafo sobre otras cuestiones no incluye información que disposiciones legales o reglamentarias u otras normas profesionales prohíben que el auditor proporcione, por ejemplo, normas de ética sobre la confidencialidad de la información. Un párrafo sobre otras cuestiones tampoco incluye la información que se requiere a la dirección que proporcione.

- 9.6.2. Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, según su juicio profesional, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor incluirá un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría siempre que no esté prohibido por disposiciones legales o reglamentarias.

Contenido de otros párrafos en el informe de auditoría

- 9.6.3. Cuando el auditor incluye un párrafo de énfasis, un párrafo sobre otras cuestiones o una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento en el informe de auditoría, el auditor incluirá el párrafo o sección de conformidad con el siguiente cuadro D:

CUADRO D Párrafo o sección	Ubicación	El título incluirá	El contenido incluirá
9.6.4. Párrafo de énfasis	Una sección separada en el informe de auditoría:	Un título adecuado que contenga «énfasis»	<p>Una clara referencia a la cuestión que se resalta y a la ubicación en los estados financieros de la correspondiente información en la que se describe detalladamente dicha cuestión.</p> <p>Una referencia solo a la información que se presenta o se revela en los estados financieros.</p> <p>Una indicación de que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión que se resalta.</p>
9.6.5. Párrafo sobre otras cuestiones	Una sección separada en el informe de auditoría:	Un título adecuado que incluya «otra cuestión»	Adecuado en función de las circunstancias.
9.6.6. Párrafo sobre una incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento	Una sección separada en el informe de auditoría:	«Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento»	<p>Llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela las cuestiones relacionadas con la incertidumbre material.</p> <p>Manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión.</p>

9.6.7. Cuando lleguen a conocimiento del auditor hechos con posterioridad a la publicación de los estados financieros y si la dirección modifica los estados financieros, el auditor incluirá en el informe de auditoría nuevo o rectificado un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones para llamar la atención de los usuarios sobre el motivo de la rectificación y refiriéndose al anterior informe de auditoría proporcionado por el auditor.

9.7. Información comparativa – Cifras correspondientes de periodos anteriores y estados financieros comparativos

9.7.1. El auditor determinará si los estados financieros incluyen la información comparativa requerida por el marco de información financiera aplicable y si dicha información está adecuadamente clasificada. Al hacerlo, el auditor evaluará si:

- (a) las cifras e información a revelar de periodos anteriores son conformes a la información comparativa o han sido reexpresadas; y
- (b) las políticas contables reflejadas en la información comparativa son congruentes con las aplicadas en el periodo actual o, si se han producido cambios, estos han sido debidamente registrados y adecuadamente presentados o revelados.

9.7.2. Si llega a conocimiento del auditor una posible incorrección material en la información comparativa mientras realiza la auditoría del periodo actual, aplicará los procedimientos de auditoría adicionales que sean necesarios dependiendo de las circunstancias con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para determinar si existe una incorrección material. Si los estados financieros del periodo anterior han sido modificados, el auditor determinará si la información comparativa concuerda con los estados financieros modificados.

9.7.3. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor, las disposiciones legales o reglamentarias no prohíben al auditor referirse al informe de auditoría del auditor predecesor en lo que respecta a las cifras correspondientes de periodos anteriores, y el auditor decide hacerlo, señalará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría:

- (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor;
- (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y
- (c) la fecha de dicho informe.

9.7.4. Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor y se presentan como estados financieros comparativos, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del periodo actual, el auditor indicará en un párrafo sobre otras cuestiones:

- (a) que los estados financieros del periodo anterior fueron auditados por un auditor predecesor;
- (b) el tipo de opinión expresada por el auditor predecesor y, si se trató de una opinión modificada, las razones que motivaron dicha opinión; y
- (c) la fecha de dicho informe, salvo que el informe de auditoría del auditor predecesor sobre los estados financieros del periodo anterior se emita de nuevo con los estados financieros.

9.7.5. Si los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados, el auditor manifestará en un párrafo sobre otras cuestiones del informe de auditoría que las cifras

correspondientes de periodos anteriores o los estados financieros comparativos no han sido auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requerimiento de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada de que los saldos de apertura no contienen incorrecciones que afecten de forma material a los estados financieros del periodo actual.

Cifras correspondientes de periodos anteriores

9.7.6. Cuando se presenten cifras correspondientes de periodos anteriores, la opinión del auditor no se referirá a dichas cifras correspondientes de periodos anteriores, excepto lo dispuesto en el apartado 9.7.5 o en las circunstancias siguientes:

- (a) Si el informe de auditoría del periodo anterior, tal como se emitió previamente, contenía una opinión con salvedades, denegaba la opinión o contenía una opinión desfavorable, y la cuestión que dio lugar a la opinión modificada no se ha resuelto, el auditor expresará una opinión modificada sobre los estados financieros del periodo actual⁵⁰.
- (b) Si el auditor obtiene evidencia de auditoría de que existe una incorrección material en los estados financieros del periodo anterior, sobre los que se emitió, previamente, una opinión no modificada, y las cifras correspondientes de periodos anteriores no han sido correctamente reexpresadas o no se ha revelado la información adecuada, el auditor expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable en el informe de auditoría sobre los estados financieros del periodo actual, esto es, una opinión modificada con respecto a las cifras correspondientes de periodos anteriores incluidas en dichos estados financieros.

Estados financieros comparativos

9.7.7. Cuando se presentan estados financieros comparativos, la opinión del auditor se referirá a cada periodo para el que se presentan estados financieros y sobre el que se expresa una opinión de auditoría.

9.7.8. Cuando se informe sobre los estados financieros del periodo anterior en conexión con la auditoría del periodo actual, el auditor, en el caso de que su opinión sobre los estados financieros del periodo anterior difiera de la que previamente se expresó, revelará los motivos fundamentales de la diferencia en la opinión en un párrafo sobre otras cuestiones.

9.8. Otra información

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

9.8.1. El auditor determinará, mediante discusiones con la dirección, el documento o los documentos que comprende el informe anual y el modo y momento en que la entidad prevé publicarlos.

⁵⁰ Véase la parte 9, apartado 9.5.26, sobre el efecto en el informe de auditoría.

9.8.2. El auditor leerá la otra información y:

- (a) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros; y
- (b) considerará si hay una incongruencia material entre la otra información y el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

9.8.3. Como base de las consideraciones de apartado 9.8.2 (a), y para evaluar su congruencia, el auditor comparará cantidades u otros elementos seleccionados de la otra información (que pretenden ser iguales, resumir o proporcionar mayor detalle acerca de cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros) con esas cantidades u otras partidas incluidas en los estados financieros.

Para evaluar la congruencia de las cantidades u otros elementos seleccionados, no se requiere que el auditor compare todas las cantidades u otros elementos de la otra información que deberían ser iguales, resumir o proporcionar más detalles acerca de otras cantidades u otras partidas en los estados financieros con las mismas cantidades u otras partidas de los estados financieros.

9.8.4. Al leer y considerar la otra información, el auditor se mantendrá también atento a la presencia de indicios de que parecen existir incorrecciones materiales en el resto de la otra información que no está relacionada con los estados financieros o con el conocimiento obtenido por el auditor en la auditoría.

9.8.5. Si el auditor detecta que parece que existe una incongruencia material (o llega a su conocimiento que parece que existe una incorrección material en la otra información), discutirá la cuestión con la dirección y, si es necesario, aplicará otros procedimientos para concluir si:

- (a) existe una incorrección material en la otra información;
- (b) existe una incorrección material en los estados financieros; o
- (c) el auditor debe actualizar su conocimiento de la entidad y de su entorno.

9.8.6. Si el auditor concluye que, basándose en la evidencia de auditoría obtenida, existe una incorrección material en la otra información, solicitará a la dirección que corrija la otra información. Si la dirección:

- (a) acepta hacerlo, el auditor determinará que la corrección se ha realizado o,
- (b) rehúsa hacerlo, el auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de la cuestión y solicitará que se realice la corrección. Si la modificación sigue sin hacerse, el auditor considerará las implicaciones para el informe de auditoría de conformidad con el siguiente cuadro E o renunciará al encargo de ser esto posible.

9.8.7. Si el auditor obtuvo, alguna o toda la otra información a la fecha del informe de auditoría, el auditor incluirá una sección sobre otra información en el informe de auditoría conforme al cuadro E.

CUADRO E			
Párrafo o sección	Ubicación	El título incluirá	El contenido incluirá
9.8.8. Sección sobre otra información	Una sección separada en el informe de auditoría:	«Otra información» u otro título adecuado	<ul style="list-style-type: none"> (a) una declaración de que la dirección es responsable de la otra información; (b) la identificación, cuando proceda, de la otra información que haya obtenido el auditor antes de la fecha del informe de auditoría; (c) una declaración de que la opinión del auditor no cubre la otra información y, en consecuencia, de que el auditor no expresa una opinión de auditoría ni ninguna otra forma de conclusión que proporcione un grado de seguridad sobre esta; (d) una descripción de las responsabilidades del auditor con respecto a la lectura, consideración e información sobre otra información según se requiere en esta NIA para EMC; y (e) cuando se haya obtenido otra información antes de la fecha del informe de auditoría: <ul style="list-style-type: none"> (i) una declaración de que el auditor no tiene nada de lo que informar al respecto o, (ii) si el auditor ha concluido que existe una incorrección material en la otra información que no ha sido corregida, una declaración que describa la incorrección material no corregida en la otra información.

9.8.9. Salvo si lo requieren las disposiciones legales o reglamentarias, cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá una sección sobre otra información.

9.9. Requerimientos específicos de documentación

Además de los requerimientos generales de documentación incluidos en la parte 2.4, que son aplicables durante todo el encargo de auditoría, a continuación, se describen cuestiones específicas que se deben documentar aplicables a esta parte:

- 9.9.1. El auditor documentará los procedimientos aplicados relacionados con otra información y la versión final de la otra información.

10. Auditorías de estados financieros de grupos

Contenido de esta parte

La parte 10 establece las consideraciones especiales que son de aplicación en una auditoría de un grupo. A lo largo de esta parte «el auditor» se debe leer como «el auditor del grupo».

Alcance de esta parte

Todas las partes de la NIA para EMC son aplicables a una auditoría de un grupo. Los requerimientos y las orientaciones de esta parte se refieren o amplían la aplicación de otras partes de la NIA para EMC a una auditoría de un grupo.

10.1. **Objetivo**

10.1.1. El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, debida a fraude o error, y planificar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores para responder adecuadamente a esos riesgos valorados.

10.2. **Actividades de planificación**

10.2.1. En la aplicación de la parte 5, el auditor establecerá, y actualizará según sea necesario, el alcance, momento de realización y dirección de la auditoría de un grupo. Al hacerlo, el auditor determinará:

- (a) los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría; y
- (b) los recursos necesarios para realizar el encargo de auditoría del grupo.

Componentes

La determinación de los componentes en los que se realizará trabajo de auditoría es una cuestión de juicio profesional. Algunas cuestiones que pueden afectar a esta determinación por el auditor incluyen, por ejemplo:

- *La naturaleza de hechos o condiciones que pueden dar lugar a riesgos de incorrección material en las afirmaciones en los estados financieros del grupo que están asociadas con un componente, por ejemplo, entidades o unidades de negocio de nueva creación o recientemente adquiridas o en las que se hayan producido cambios significativos.*
- *La desagregación entre componentes de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo, considerando la magnitud y naturaleza de los activos, pasivos y transacciones en esa ubicación o unidad de negocio en relación con los estados financieros del grupo.*
- *Si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para todos los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar significativos en los estados financieros del grupo del trabajo de auditoría planificado sobre la información financiera de los componentes identificados.*
- *La naturaleza y extensión de las incorrecciones o de las deficiencias de control identificadas en un componente en auditorías de periodos anteriores.*

- *La naturaleza y extensión de los controles en común en el grupo y si el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera y, en su caso, de qué modo.*

Sobre la base del conocimiento de la estructura organizativa y del sistema de información del grupo, el auditor puede determinar que la información financiera de determinadas entidades o unidades de negocio se puede considerar conjuntamente a efectos de planificar y aplicar procedimientos de auditoría. Por ejemplo, un grupo puede tener tres entidades legales con características empresariales similares, operando en la misma ubicación geográfica, bajo la misma dirección y utilizando un sistema de control interno común, incluido el sistema de información. En esas circunstancias, el auditor puede decidir tratar estas tres entidades legales como un solo componente.

Recursos

La parte 3 requiere que el socio del encargo determine que se asignan o ponen a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados de manera oportuna. La determinación del auditor de los recursos necesarios para realizar la auditoría del grupo es una cuestión de juicio profesional y pueden incluir el conocimiento de:

- *el grupo;*
- *los componentes dentro del grupo en los que se debe realizar trabajo, la ubicación de dichos componentes y cualquier factor jurisdiccional, como la lengua, cultura o normativa; y*
- *si el trabajo se debe realizar de modo centralizado, en componentes o una combinación de ambos.*

10.2.2. Si después de la aceptación o continuidad del encargo de auditoría del grupo, el socio del encargo concluye que no se puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, considerará los posibles efectos sobre la auditoría del grupo.

10.3. Importancia relativa o materialidad

10.3.1. En la aplicación de la parte 5, cuando determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar en los estados financieros del grupo están desagregados entre componentes, a efectos de la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría, el auditor determinará la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes. Para reducir el riesgo de agregación, dicho importe será inferior a la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo.

La cifra de importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes puede ser diferente para cada componente. Además, no es necesario que la importancia relativa fijada para la ejecución del trabajo en un componente individual sea una fracción aritmética de la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo y, por consiguiente, la suma de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los distintos componentes puede superar la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo.

La NIA para EMC no requiere que la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se determine para cada tipo de transacciones, saldo contable o información a revelar en los componentes en los que se aplicarán procedimientos de auditoría. Sin embargo, si, en las circunstancias específicas del grupo, hubiera uno o más

tipos determinados de transacciones, saldos contables o información a revelar en relación con los cuales, la existencia de incorrecciones por importes inferiores a la importancia relativa para los estados financieros del grupo en su conjunto podría esperarse razonablemente que influyeran en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros del grupo, la parte 5 requiere que se determine un nivel o niveles de importancia relativa que se deben aplicar a dichos tipos concretos de transacciones, saldos contables o información a revelar. En esas circunstancias, es posible que el auditor deba considerar si puede ser adecuada una importancia relativa para la ejecución del trabajo del componente inferior al importe para esos determinados tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar.

La determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes no es un simple cálculo mecánico e implica la aplicación del juicio profesional. Los factores que el auditor puede considerar para fijar la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes incluyen lo siguiente:

- *El nivel de desagregación de la información financiera entre componentes (por ejemplo, a medida que aumenta el nivel de desagregación entre componentes, por lo general, sería adecuada una menor importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes para hacer frente al riesgo de agregación). La significatividad relativa del componente para el grupo puede afectar al nivel de desagregación (por ejemplo, si un único componente representa una parte importante del grupo, es probable que exista menos desagregación entre componentes).*
- *Las expectativas sobre la naturaleza, frecuencia y magnitud de las incorrecciones en la información financiera del componente, por ejemplo, la naturaleza y extensión de las incorrecciones identificadas en el componente en auditorías anteriores.*

Para hacer frente al riesgo de agregación, el apartado 10.3.1 requiere que la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes sea menor que la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo. En algunas circunstancias, sin embargo, la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes se puede fijar en un importe más próximo a la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo porque existe menos riesgo de agregación, como cuando la información financiera de un componente representa una parte sustancial de los estados financieros del grupo.

10.4. Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo

10.4.1. En la aplicación de la parte 6, el auditor obtendrá un conocimiento de:

- (a) la estructura organizativa del grupo y su modelo de negocio, incluido:
 - (i) las ubicaciones en las que el grupo lleva a cabo sus operaciones o actividades;
 - (ii) la naturaleza de las operaciones o actividades del grupo y el grado de similitud de estas en el grupo; y
 - (iii) la medida en que el modelo de negocio integra el uso de TI.
- (b) el marco de información financiera aplicable y la coherencia de las políticas y prácticas contables en el grupo.

- (c) el sistema de control interno del grupo, incluido:
- (i) el proceso de consolidación utilizado por el grupo y los ajustes de consolidación;
 - (ii) la naturaleza y extensión de los controles en común;
 - (iii) el modo en que el grupo centraliza actividades relevantes para la información financiera; y
 - (iv) el modo en el que la dirección comunica cuestiones significativas que sustentan la preparación de los estados financieros del grupo a la dirección de las entidades o unidades de negocio.

10.5. Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material

10.5.1. En la aplicación de la parte 6, sobre la base del conocimiento adquirido en el apartado 10.4.1, el auditor identificará y valorará los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, incluidos los relativos al proceso de consolidación.

En la aplicación de la parte 6, se requiere que el auditor identifique y valore los riesgos de incorrección material en los estados financieros debida a fraude, así como diseñar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores cuya naturaleza, momento de realización y extensión respondan a los riesgos valorados de incorrección material en las afirmaciones debida a fraude. La información utilizada para la identificación de los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo debida a fraude puede incluir lo siguiente:

- *Si hay determinados componentes con una mayor susceptibilidad de riesgo de incorrección material debida a fraude.*
- *Si existe cualquier factor de riesgo de fraude o indicadores de sesgo de la dirección en el proceso de consolidación.*
- *El modo en el que los responsables del gobierno del grupo realizan el seguimiento de los procesos aplicados por la dirección del grupo para identificar y responder a los riesgos de fraude en el grupo, y los controles que la dirección del grupo haya establecido para reducir dichos riesgos.*
- *Las respuestas de los responsables del gobierno del grupo y de la dirección del grupo ante la indagación del auditor del grupo sobre si tienen conocimiento de que se haya cometido algún fraude que afecte a un componente o al grupo, o de que exista algún indicio o denuncia en ese sentido.*

10.6. Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material

10.6.1. En la aplicación de la parte 7, el auditor determinará los componentes donde se deben aplicar procedimientos de auditoría posteriores y la naturaleza, momento de realización y extensión del trabajo que debe realizar en esos componentes.

Los procedimientos de auditoría posteriores se pueden diseñar y aplicar centralizadamente si la evidencia de auditoría que se debe obtener de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar significativos responderán, de forma agregada a los riesgos valorados de incorrección material, por ejemplo, si los registros contables de los ingresos de todo el grupo se llevan de modo centralizado.

Es posible que el auditor determine que la información financiera de componentes puede ser considerada como una única población a efectos de la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores, por ejemplo, cuando se considera que las transacciones son homogéneas porque comparten las mismas características, los correspondientes riesgos de incorrección material son los mismos y los controles están diseñados y operan de manera congruente. En dichos casos, la importancia relativa para la ejecución del trabajo del grupo se puede utilizar a efectos de aplicar esos procedimientos.

En otras circunstancias, los procedimientos para responder a los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo relacionados con la información financiera de un componente se pueden aplicar más eficazmente en el componente. Para responder a los riesgos valorados de incorrección material, el auditor puede determinar que el siguiente alcance del trabajo es adecuado en un componente:

- *diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con toda la información financiera del componente;*
- *diseño y aplicación de procedimientos de auditoría posteriores en relación con uno o más tipos de transacciones, saldos contables o información a revelar; o*
- *aplicación de procedimientos de auditoría posteriores específicos.*

Proceso de consolidación

10.6.2. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría posteriores para responder a los riesgos valorados de incorrección material en los estados financieros del grupo derivados del proceso de consolidación. Esto incluirá:

- (a) evaluar si todas las entidades y unidades de negocio han sido incluidas en los estados financieros del grupo como requiere el marco de información financiera aplicable;
- (b) evaluar la integridad, exactitud y lo adecuado de los ajustes y las reclasificaciones de consolidación;
- (c) evaluar si los juicios aplicados por la dirección en el proceso de consolidación dan lugar a indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección; y
- (d) responder a los riesgos valorados de incorrección material debida a fraude en los estados financieros del grupo derivados del proceso de consolidación.

El proceso de consolidación puede requerir ajustes y reclasificaciones de importes incluidos en los estados financieros del grupo que no pasan por las aplicaciones de TI habituales, y pueden no estar sujetos a los mismos controles a los que está sujeta otra información financiera. La evaluación por el auditor de la adecuación, integridad y exactitud de los ajustes y reclasificaciones puede incluir:

- *evaluar si los ajustes significativos reflejan adecuadamente los hechos y las transacciones subyacentes;*
- *determinar si las entidades o unidades de negocio cuya información financiera se ha incluido en los estados financieros del grupo se han incluido adecuadamente;*
- *determinar si los ajustes significativos han sido correctamente calculados, procesados y autorizados por la dirección del grupo y, cuando proceda, por la dirección del componente;*

- *determinar si los ajustes significativos están adecuadamente fundamentados y suficientemente documentados; y*
- *evaluar la conciliación y eliminación de las transacciones intragrupo, de los beneficios no realizados, así como de los saldos contables intragrupo.*

10.7. Requerimientos específicos de comunicación

10.7.1. El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las siguientes cuestiones:

- (a) Una descripción general del trabajo que se debe realizar sobre los componentes del grupo.
- (b) La existencia o los indicios de fraude que involucren a la dirección del grupo, a la dirección de un componente, a los empleados que desempeñan una función significativa en el sistema de control interno del grupo u otros cuando el fraude haya producido una incorrección material en los estados financieros del grupo.

10.8. Requerimientos específicos de documentación

Además de los requerimientos generales de documentación incluidos en la parte 2.4, que son aplicables durante todo el encargo de auditoría, a continuación, se describen cuestiones específicas que se deben documentar aplicables a esta parte:

10.8.1. El auditor incluirá en la documentación de auditoría:

- (a) La base para la determinación por el auditor de los componentes con el fin de planificar y realizar la auditoría del grupo;
- (b) La base para la determinación de la importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes; y
- (c) Los elementos clave del conocimiento del sistema de control interno del grupo.

ANEXO 1

Glosario de términos

Este glosario incluye los términos definidos a efectos de la NIA para EMC. Las definiciones facilitan la aplicación e interpretación congruentes de esta norma, y no tienen como finalidad invalidar las definiciones que puedan haberse establecido con otros propósitos, bien sea en disposiciones legales o reglamentarias o en otras disposiciones. Salvo indicación contraria, las definiciones tendrán el mismo significado en la totalidad de esta norma. Además, este glosario incluye descripciones de otros términos que se encuentran en la NIA para EMC para facilitar la interpretación y traducción común y congruente (estos otros términos se identifican con un asterisco «*»).

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

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

Riesgo de agregación – la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa fijada para el estado financiero en su conjunto

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

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

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

Marco de información financiera aplicable – Marco de información financiera adoptado por la dirección y, cuando proceda, por los responsables del gobierno de la entidad para preparar los estados financieros, y que resulta aceptable considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que se requiere por las disposiciones legales o reglamentarias.

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

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

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

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

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

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

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

Grado de Seguridad /Aseguramiento – (véase *Seguridad razonable*)

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

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

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

Firma de auditoría – (véase *Firma*)

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

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

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

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

Experto del auditor – Persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese campo se utiliza por el auditor para facilitar la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada. Un experto del auditor puede ser interno (es decir, un socio⁵¹ o empleado, inclusive temporal, de la firma de auditoría o de una firma de la red) o externo.

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

Rango del auditor – (véase Estimación puntual del auditor)

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

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

Información comparativa – Importes e información a revelar incluidos en los estados financieros y relativos a uno o más periodos anteriores, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

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

Componente— Una entidad, unidad de negocio, función o actividad empresarial, o alguna combinación de estas, que el auditor establezca con el fin de planificar y aplicar procedimientos de auditoría en una auditoría de un grupo.

⁵¹ En su caso, los términos “socio” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

Auditor del componente – Un auditor que realiza trabajo de auditoría en relación con un componente para la auditoría del grupo. El auditor de un componente es parte del equipo del encargo en la auditoría de un grupo.

Dirección del componente – La dirección responsable de un componente.

Importancia relativa para la ejecución del trabajo de los componentes – Importe fijado por el auditor para reducir el riesgo de agregación a un nivel adecuadamente bajo para la planificación y aplicación de procedimientos de auditoría en relación con un componente.

***Actividades de control** – Aquellas medidas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices marcadas por la dirección se llevan a cabo. Las actividades de control son un componente del control interno.

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

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

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

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

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

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

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

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

Fecha del informe de auditoría— Fecha puesta por el auditor al informe sobre los estados financieros.

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

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

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

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

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

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

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

Socio del encargo⁵² – el socio u otra persona nombrada por la firma de auditoría que es responsable del encargo de auditoría y de su realización, así como del informe de auditoría que se emite en nombre de la firma de auditoría y que, cuando se requiera, tiene la autorización apropiada otorgada por un organismo profesional, regulador o legal.

Revisión de la calidad del encargo – Una evaluación objetiva de los juicios significativos aplicados por el equipo del encargo y de las conclusiones alcanzadas sobre este, realizada por el revisor de la calidad del encargo y finalizada en la fecha del informe o con anterioridad a ella.

Revisor de la calidad del encargo – Un socio, otra persona de la firma de auditoría o una persona externa nombrada por la firma de auditoría para realizar la revisión de la calidad del encargo.

Equipo del encargo – Todos los socios y empleados que realizan el encargo de auditoría, así como cualquier otra persona que aplica procedimientos de auditoría en relación con el encargo, excluidos un experto externo del auditor y los auditores internos que proporcionan ayuda directa en un encargo.

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

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

***Evaluar** – Identificar y analizar los aspectos relevantes, incluyendo la aplicación de procedimientos posteriores según sea necesario, para alcanzar una conclusión específica sobre una cuestión. “Evaluación”, por convención, se utiliza únicamente en relación con un rango de

⁵² En su caso, los términos “socio del encargo”, “socio” y “firma de auditoría” se entenderán referidos a sus equivalentes en el sector público.

cuestiones, entre ellas la evidencia, los resultados de los procedimientos y la eficacia de la respuesta de la dirección ante un riesgo. (véase también *Valorar*)

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

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

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

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

Especialización – Habilidades, conocimiento y experiencia en un campo concreto.

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

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

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

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

Firma de auditoría – Un profesional ejerciente individual, una sociedad, cualquiera que sea su forma jurídica, o cualquier otra entidad de profesionales de la contabilidad o su equivalente en el sector público.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Estados financieros del grupo: – Los estados financieros que incluyen la información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación. A efectos de esta NIA para EMC, el proceso de consolidación incluye:

- (a) consolidación, consolidación proporcional o el método contable de la participación;

- (b) la presentación en unos estados financieros combinados de la información financiera de entidades o unidades de negocio que no tienen una dominante pero que están bajo control común o una dirección común; o

la agregación de la información financiera de entidades o de unidades de negocio tales como sucursales o divisiones.

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

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

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

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

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

Incumplimiento (en el contexto de las disposiciones legales y reglamentarias) – Actos u omisiones, intencionados o no, cometidos por la entidad que son contrarios a las disposiciones legales y reglamentarias vigentes. Dichos actos incluyen transacciones realizadas por la entidad, o en su nombre, como las realizadas por cuenta de la entidad, por los responsables de su gobierno, la dirección o los empleados. El incumplimiento no incluye conductas personales inapropiadas (no relacionadas con las actividades empresariales de la entidad) de los responsables del gobierno de la entidad; la dirección o los empleados de la entidad.

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

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

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

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

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

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

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

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

Personal – Socios y empleados de la firma de auditoría.

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

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

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

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

***Profesional ejerciente** – Un profesional de la contabilidad en ejercicio.

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

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

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

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

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

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

***Profesional de la contabilidad**⁵³ – Una persona que es miembro de un organismo integrante de la IFAC.

***Profesional de la contabilidad en ejercicio**⁵⁴ – Un profesional de la contabilidad que trabaja en una firma de auditoría, con independencia de su adscripción funcional, y presta servicios profesionales (por ejemplo, auditoría, asesoramiento fiscal o consultoría). Este término también se utiliza para referirse a una empresa de profesionales de la contabilidad en ejercicio.

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

⁵³ Como se define en el Código de ética del IESBA.

⁵⁴ Como se define en el Código de ética del IESBA.

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

Normas profesionales – Normas Internacionales de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (NIA para EMC) y requerimientos de ética aplicables.

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

Seguridad razonable (en el contexto de encargos de auditoría) – Un grado de seguridad alto, aunque no absoluto.

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

Parte vinculada – Una parte que es:

- (a) una parte vinculada tal y como se defina en el marco de información financiera aplicable; o
- (b) en el caso de que el marco de información financiera aplicable no establezca requerimientos o establezca requerimientos mínimos al respecto:
 - (i) una persona u otra entidad que ejerce un control o influencia significativa sobre la entidad que prepara la información financiera, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios;
 - (ii) otra entidad sobre la cual la entidad que prepara la información financiera ejerce un control o influencia significativa, directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios; u
 - (iii) otra entidad que, junto con la entidad que prepara la información financiera, está bajo control común mediante:
 - a. derechos de propiedad en ambas entidades que permiten su control;
 - b. propietarios que sean familiares próximos; o
 - c. personal clave de la dirección compartido.

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

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

Requerimientos de ética aplicables – Principios de ética profesional y requerimientos de ética aplicables a los profesionales de la contabilidad cuando realizan el encargo de auditoría. Por lo general, los requerimientos de ética aplicables comprenden las disposiciones del *Código Internacional de Ética para Profesionales de la Contabilidad (incluidas Normas Internacionales*

de Independencia) del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de ética del IESBA) en relación con las auditorías de estados financieros, junto con aquellos requerimientos nacionales que sean más restrictivos.

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

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

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

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

Muestreo – (véase *Muestreo de auditoría*)

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

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

Unidad de muestreo – Elementos individuales que constituyen una población.

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

Organización de servicios – Organización externa (o segmento de una organización externa) que presta a las entidades usuarias servicios que son relevantes para los procesos de preparación de los estados financieros de dichas entidades usuarias.

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

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

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

Riesgo significativo – Un riesgo identificado de incorrección material:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- (a) Pruebas de detalle (de tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar); y
- (b) Procedimientos analíticos sustantivos

Suficiencia (de la evidencia de auditoría) – Medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria se ve afectada por la valoración del auditor de los riesgos de incorrección material, así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

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

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

Pruebas de controles – Un procedimiento de auditoría diseñado para evaluar la eficacia operativa de los controles en la prevención o en la detección y corrección de incorrecciones materiales en las afirmaciones.

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

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

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

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

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

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

Comprobación paso a paso (o ejecución paso a paso) – implica el seguimiento de unas pocas transacciones a través del sistema de información financiera.

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

Ejemplo de carta de encargo

La siguiente es una carta de encargo ilustrativa para una auditoría de estados financieros con fines generales preparados de conformidad con [marco de información financiera aplicable]. Esta carta no es de uso obligatorio, sino que solo pretende ser una orientación que pueda utilizarse junto con las consideraciones recogidas en esta NIA para EMC. Será necesario modificarla en función de los requerimientos y de las circunstancias particulares. Está diseñada con referencia a una auditoría de estados financieros de un único periodo y sería preciso adaptarla en caso de pretender o prever aplicarla a auditorías recurrentes (véase el apartado 4.4.2).

Dirigida al representante adecuado de la dirección o de los responsables del gobierno de la sociedad ABC⁵⁵:

[Objetivo y alcance de la auditoría]

Han solicitado ustedes⁵⁶ que auditemos los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas. Nos complace confirmarles mediante esta carta que aceptamos el encargo de auditoría y comprendemos su contenido.

Los objetivos de nuestra auditoría son obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría para auditorías de entidades menos complejas (NIA para EMC) siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede esperarse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros.

[Responsabilidades del auditor]

Llevaremos a cabo nuestra auditoría de conformidad con la NIA para EMC. Esta NIA para EMC exige que cumplamos los requerimientos de ética. Como parte de una auditoría de conformidad con la NIA para EMC, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:

- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder

⁵⁵ Los destinatarios y las referencias de la carta serán los adecuados en función de las circunstancias del encargo, incluida la jurisdicción correspondiente.

⁵⁶ A lo largo de esta carta la referencia a "ustedes", "nosotros", "la dirección", "los responsables del gobierno de la entidad" y "el auditor" se emplearán o modificarán en función de las circunstancias.

a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.

- Conocemos el control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, les comunicaremos por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que identifiquemos durante la realización de la auditoría.
- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.
- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización, por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la Sociedad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe de auditoría sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la Sociedad deje de ser una empresa en funcionamiento.
- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.

Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con la NIA para EMC.

[Responsabilidades de la dirección e identificación del marco de información financiera aplicable⁵⁷]

Realizaremos la auditoría partiendo de la premisa de que [la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad]⁵⁸ reconocen y comprenden que son responsables de:

- (a) la preparación [y presentación fiel] de los estados financieros de conformidad con [marco de información financiera aplicable]⁵⁹;

⁵⁷ A los efectos de este ejemplo ilustrativo de carta de encargo, se supone que el auditor no ha determinado que las disposiciones legales o reglamentarias prescriban dichas responsabilidades en términos adecuados; se emplean, por tanto, las descripciones del apartado 4.2.1(b) de esta norma.

⁵⁸ Emplear la terminología adecuada en función de las circunstancias.

⁵⁹ O, si procede, “para la preparación de estados financieros que expresan la imagen fiel de conformidad con [marco de información financiera aplicable]”.

- (b) el control interno que [la dirección] considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
- (c) proporcionarnos:
 - (i) acceso a toda la información de la que tenga conocimiento [la dirección] y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tales como registros, documentación y otro material;
 - (ii) información adicional que podamos solicitar a [la dirección] para los fines de la auditoría; y
 - (iii) acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las cuales determinemos que es necesario obtener evidencia de auditoría.

Como parte de nuestro proceso de auditoría, solicitaremos a [la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad] confirmación escrita de las manifestaciones realizadas a nuestra atención en relación con la auditoría.

Esperamos contar con la plena colaboración de sus empleados durante nuestra auditoría.

[Otra información relevante]

[Insertar otra información, como acuerdos sobre honorarios, facturación y otras condiciones específicas, según el caso.]

[Informes]

[Insertar referencia adecuada respecto a la estructura y contenido esperados del informe de auditoría, así como, cuando proceda, del tratamiento en el informe de otra información.]

Es posible que la estructura y el contenido de nuestro informe necesiten ser modificados en función de los hallazgos de nuestra auditoría.

Les rogamos que firmen y devuelvan la copia adjunta de esta carta para indicar que conocen y aceptan los acuerdos relativos a nuestra auditoría de los estados financieros, incluidas nuestras respectivas responsabilidades.

XYZ y Cía.

Recibido y conforme, en nombre de la sociedad ABC por

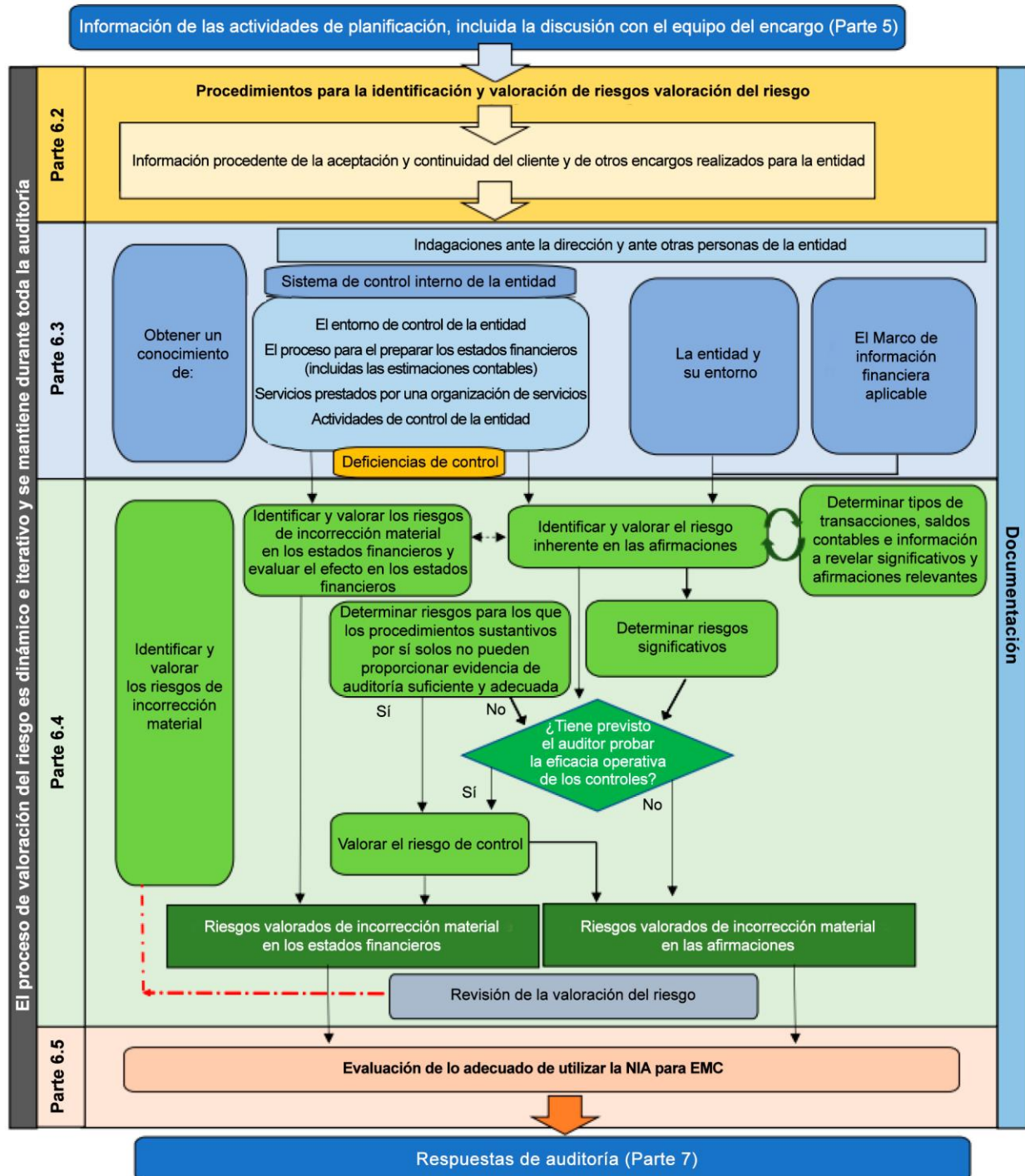
(Firmado)

.....

Nombre y cargo

Fecha

Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material (Parte 6)



ANEXO 4**Factores de riesgo de fraude**

Los factores de riesgo de fraude siguientes constituyen ejemplos de factores a los que pueden tener que enfrentarse los auditores durante una auditoría de entidades menos complejas. Los ejemplos se presentan por separado para los dos tipos de fraude: información financiera fraudulenta y apropiación indebida de activos.

Los factores de riesgo se clasifican a su vez en función de las tres condiciones que suelen estar presentes cuando se producen incorrecciones materiales debidas a fraude: (a) incentivos y presiones; (b) oportunidades; (c) actitudes y racionalizaciones. Aunque los factores de riesgo cubren un amplio espectro de situaciones, son solo ejemplos y, por tanto, el auditor puede identificar factores de riesgo adicionales o diferentes. No todos estos ejemplos son relevantes en todas las circunstancias, y algunos pueden tener mayor o menor significatividad en entidades de diferente dimensión o con distintas características de propiedad o distintas circunstancias. Asimismo, el orden en que se ofrecen los ejemplos de factores de riesgo no pretende reflejar su importancia relativa o la frecuencia con que se producen.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta

Los siguientes son ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta.

Incentivos y presiones

La estabilidad financiera o la rentabilidad se ven amenazadas por condiciones económicas, sectoriales u operativas de la entidad, tales como (o de las que son indicio):

- Descensos significativos de la demanda o aumento del número de empresas fallidas en el sector o en la economía en general.
- Un alto grado de competencia o saturación del mercado, acompañado de un descenso de los márgenes.
- Pérdidas operativas que originen la amenaza de quiebra o de ejecución hipotecaria.
- Flujos de efectivo negativos recurrentes procedentes de las operaciones o una imposibilidad para generar flujos de efectivo en las operaciones.

La dirección está sometida a presión para cumplir con los requerimientos o con las expectativas de terceros como consecuencia de:

- Presiones para renovar u obtener financiación adicional o para cumplir los requerimientos de reembolso de la deuda u otras obligaciones por compromisos de deuda y, en consecuencia, para exagerar los resultados o la situación con el fin de demostrar rentabilidad y viabilidad a largo plazo.
- Presiones para minimizar los ingresos con el fin de reducir los pasivos por impuestos.

Oportunidades

Algunas oportunidades de facilitar información financiera fraudulenta pueden tener su origen en:

- Transacciones con partes vinculadas, ajenas al curso normal de los negocios, o con entidades vinculadas no auditadas o auditadas por otra firma de auditoría.
- El hecho de que sea una persona sola o un grupo reducido de personas quienes ejerzan la dirección (cuando no se trate de una entidad con un propietario-gerente) sin que existan controles compensatorios.
- El sistema de control interno es deficiente como resultado de lo siguiente:
 - Segregación de funciones o controles antifraude limitados (por ejemplo, líneas directas contra el fraude).
 - Participación inadecuada de la dirección en operaciones u otras actividades que pueden ayudar a la dirección a prevenir o detectar incorrecciones en la información contable o a identificar controles que no están funcionando como está previsto.
 - Sistemas ineficaces de contabilidad e información, incluidas situaciones que implican deficiencias significativas en el control interno.

Actitudes y racionalizaciones

- Comunicación, implementación, apoyo o imposición de los principios o de las normas de ética de la entidad deficientes por parte de la dirección, o comunicación de principios o normas de ética inadecuados.
- El propietario-gerente no distingue entre transacciones personales y empresariales.
- Disputas entre accionistas de una entidad con restricciones a la transmisión.
- Intentos recurrentes por parte de la dirección o los propietarios de justificar una contabilidad paralela o inadecuada basándose en su importancia relativa o para ayudar a la supervivencia de la sociedad.
- La relación entre la dirección y el auditor actual o el predecesor es tensa por disputas, solicitudes irracionales al auditor, restricciones de acceso a personas o información o por el comportamiento dominante de la dirección.

Factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a la apropiación indebida de activos

Algunos factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta también pueden estar presentes cuando surgen incorrecciones derivadas de una apropiación indebida de activos, el cual es un tipo de fraude común en las entidades menos complejas. Por ejemplo, pueden presentarse deficiencias en el control interno cuando existen incorrecciones debidas a información financiera fraudulenta o a una apropiación indebida de activos. A continuación, se exponen ejemplos de factores de riesgo relacionados con incorrecciones debidas a una apropiación indebida de activos.

Incentivos y presiones

- Las obligaciones financieras personales pueden presionar a la dirección o a los empleados que tienen acceso al efectivo o a otros activos susceptibles de ser sustraídos y llevarles a apropiarse indebidamente de dichos activos.
- Las malas relaciones entre la entidad y los empleados con acceso al efectivo u otros activos susceptibles de ser sustraídos pueden llevar a dichos empleados a apropiarse indebidamente de tales activos. Por ejemplo:
- Futuros despidos conocidos o previsibles de empleados.
- Cambios recientes o previstos en la remuneración de los empleados o en sus planes de prestaciones sociales.
- Ascensos, remuneración u otras recompensas incongruentes con las expectativas.

Oportunidades

Determinadas características o circunstancias pueden aumentar el grado de susceptibilidad de los activos a una apropiación indebida:

- Mantenimiento en caja o manipulación de grandes cantidades de efectivo.
- Partidas de existencias de tamaño reducido, gran valor o muy demandadas.
- Activos fijos de tamaño reducido, comercializables o que carecen de una identificación de titularidad visible.

Un control interno inadecuado sobre los activos puede aumentar el grado de susceptibilidad de dichos activos a una apropiación indebida. Por ejemplo, una apropiación indebida de activos puede producirse porque haya:

- Una segregación de funciones o comprobaciones independientes inadecuadas.
- Un sistema de autorización y aprobación de las transacciones inadecuado (por ejemplo, de compras).
- Mantenimiento de registros o salvaguarda física del efectivo, de las existencias o de los activos fijos inadecuados.
- Ausencia de vacaciones obligatorias para empleados que desempeñan funciones clave de control.
- Conocimiento inadecuado de la dirección de la tecnología de la información.

Actitudes y racionalizaciones

- Falta de atención con respecto a la necesidad de seguimiento o de reducción de los riesgos relacionados con la apropiación indebida de activos.
- Falta de atención al control interno mediante la elusión de controles existentes o falta de adopción de medidas correctoras adecuadas sobre apropiaciones indebidas conocidas, incluidos hurtos menores.

- Un comportamiento por parte del empleado que indique disgusto o insatisfacción con la entidad o con el trato que recibe.

Afirmaciones

En la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, el auditor de entidades menos complejas (EMC) puede utilizar las categorías de afirmaciones que se describen más adelante o puede expresarlas de una manera diferente siempre que todos los aspectos descritos más adelante hayan sido cubiertos. El auditor puede elegir combinar las afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos y la correspondiente información a revelar, con las afirmaciones sobre saldos contables y la correspondiente información a revelar.

Un auditor de una EMC puede utilizar las siguientes afirmaciones para considerar los diferentes tipos de incorrecciones potenciales que pueden existir. Las afirmaciones pueden clasificarse en las siguientes categorías:

Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos, y la correspondiente información a revelar, durante el periodo objeto de auditoría

- Ocurrencia – las transacciones y hechos registrados o revelados han ocurrido y dichas transacciones y hechos corresponden a la entidad.
- Integridad – se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse y se ha incluido toda la correspondiente información a revelar que se tenía que incluir en los estados financieros.
- Exactitud – las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
- Corte de operaciones – las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
- Clasificación – las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas adecuadas.
- Presentación – las transacciones y hechos han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

Afirmaciones sobre saldos contables, y la correspondiente información a revelar, al cierre del periodo

- Existencia – los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.
- Derechos y obligaciones – la entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.
- Integridad – se han registrado todos los activos, pasivos y patrimonio neto que tenían que registrarse y se ha incluido toda la correspondiente información a revelar que se tenía que incluir en los estados financieros.
- Exactitud, valoración e imputación – los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por los importes adecuados y cualquier ajuste resultante a la valoración o imputación ha sido adecuadamente registrado, y la correspondiente información a revelar ha sido adecuadamente medida y descrita.
- Clasificación – los activos, pasivos y el patrimonio neto se han registrado en las cuentas adecuadas.

- Presentación – los activos, pasivos y el patrimonio neto han sido adecuadamente agregados o desagregados y están descritos con claridad y la correspondiente información a revelar es pertinente y comprensible en el contexto de los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

Las afirmaciones descritas anteriormente, adaptadas según corresponda, también pueden ser utilizadas por el auditor al considerar los diferentes tipos de incorrecciones que pueden darse en la información a revelar que no está directamente relacionada con tipos de transacciones, hechos o saldos contables registrados.

Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles y pruebas de detalle

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de controles. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica la naturaleza o el momento de realización de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, el enfoque de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.

Factor que influye en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de controles	Efecto en el tamaño de la muestra
Un incremento de la medida en que la valoración del riesgo realizada por el auditor tiene en cuenta los planes para comprobar la eficacia operativa de los controles.	Incremento
Un incremento en el porcentaje de desviación tolerable.	Disminución
Un incremento en el porcentaje de desviación esperado en la población que se debe comprobar.	Incremento
Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que el porcentaje de desviación existente en la población no supere el porcentaje de desviación tolerable.	Incremento
Un incremento en el número de unidades de muestreo de la población.	Efecto insignificante

Los siguientes son factores que el auditor puede considerar al determinar el tamaño de la muestra para pruebas de detalle. Estos factores, que han de ser considerados conjuntamente, suponen que el auditor no modifica el enfoque de las pruebas de controles ni modifica, de algún otro modo, la naturaleza o el momento de realización de los procedimientos sustantivos en respuesta a los riesgos valorados.

Factor que influye en el tamaño de la muestra para la realización de pruebas de detalle	Efecto en el tamaño de la muestra
Un incremento del riesgo de incorrección material valorado por el auditor.	Incremento
Un incremento en el empleo de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma afirmación.	Disminución
Un incremento del grado de seguridad deseado por el auditor de que la incorrección existente en la población no supera la incorrección tolerable.	Incremento

Un incremento de la incorrección tolerable.	Disminución
Un incremento del importe de la incorrección que el auditor prevé encontrar en la población.	Incremento
Estratificación de la población cuando resulte adecuado.	Disminución
El número de unidades de muestreo de la población.	Efecto insignificante

Ejemplo de carta de manifestaciones

El siguiente ejemplo de carta incluye manifestaciones escritas que son requeridas por la parte 8.6 de la NIA para EMC. En este ejemplo se supone que el requerimiento de obtener una manifestación escrita relacionada con la Empresa en funcionamiento no es aplicable y que no hay excepciones en las manifestaciones escritas solicitadas. Si hubiera excepciones, las manifestaciones tendrían que modificarse para reflejarlas.

(Membrete de la entidad)

(Al auditor)

(Fecha)

Esta carta de manifestaciones se proporciona en relación con su auditoría de los estados financieros de la sociedad ABC correspondiente al ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20XX, a efectos de expresar una opinión sobre si los citados estados financieros se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o *expresan la imagen fiel*) de conformidad con [marco de información financiera aplicable].

Confirmamos que:

Estados financieros

- Hemos cumplido nuestras responsabilidades, tal como se establecen en los términos del encargo de auditoría de [fecha], con respecto a la preparación de los estados financieros de conformidad con [marco de información financiera aplicable]; en concreto, los estados financieros se presentan fielmente (o expresan la imagen fiel), de conformidad con dichas Normas.
- Los métodos, datos y las hipótesis significativas que hemos empleado en la realización de estimaciones contables y la correspondiente información a revelar son adecuados para alcanzar el reconocimiento, medición o revelación razonables de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.
- Las relaciones y transacciones con partes vinculadas se han contabilizado y revelado de forma adecuada, de conformidad con los requerimientos de [marco de información financiera aplicable].
- Todos los hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros y con respecto a los que [marco de información financiera aplicable] exige un ajuste, o que sean revelados, han sido ajustados o revelados.
- Los efectos de las incorrecciones no corregidas son inmateriales, ni individualmente ni de forma agregada, para los estados financieros en su conjunto. Se adjunta a la carta de manifestaciones una lista de las incorrecciones no corregidas.
- Cualquier litigio real o potencial y reclamaciones cuyos efectos deberían considerarse en la preparación de los estados financieros se registra y revela de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- [Cualquier otra cuestión que el auditor pueda considerar adecuada]

Información proporcionada

- Les hemos proporcionado:
 - Acceso a toda la información de la que tenemos conocimiento y que es relevante para la preparación de los estados financieros, tales como registros, documentación y otro material;
 - Información adicional que nos han solicitado para los fines de la auditoría; y
 - Acceso sin restricciones a las personas de la entidad de las cuales ustedes determinaron que es necesario obtener evidencia de auditoría.
- Todas las transacciones se han registrado en los registros contables y se reflejan en los estados financieros.
- Les hemos revelado los resultados de nuestra valoración del riesgo de que los estados financieros puedan contener una incorrección material debida a fraude.
- Les hemos revelado toda la información relativa al fraude o a indicios de fraude de la que tenemos conocimiento y que afecta a la entidad e implica a:
 - la dirección;
 - los empleados que desempeñan funciones significativas en el control interno; u
 - otros, cuando el fraude pudiera tener un efecto material en los estados financieros.
- Les hemos revelado toda la información relativa a denuncias de fraude o a indicios de fraude que afectan a los estados financieros de la entidad, comunicada por empleados, antiguos empleados, analistas, autoridades reguladoras u otros.
- Les hemos revelado todos los casos conocidos de incumplimiento o sospecha de incumplimiento de cualquier disposición legal o reglamentaria cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros.
- Les hemos revelado todos los litigios y reclamaciones reales o potenciales conocidos cuyos efectos deberían considerarse para preparar los estados financieros.
- Les hemos revelado la identidad de las partes vinculadas con la entidad y todas las relaciones y transacciones con partes vinculadas de las que tenemos conocimiento.
- [Cualquier otra cuestión que el auditor considere necesario]

La Dirección

La Dirección

MODIFICACIONES DE CONCORDANCIA DERIVADAS DE LA NIA PARA EMC

Nota: Las siguientes son modificaciones de otras NIA por razones de concordancia como resultado de la aprobación de la NIA para EMC. Estas modificaciones entrarán en vigor en la misma fecha que la NIA para EMC y se muestran con control de cambios con respecto a las últimas versiones aprobadas de las Normas Internacionales que modifican. Los números de las notas a pie de página de estas modificaciones no concuerdan con los de las Normas Internacionales que se modifican y el lector debe remitirse a dichas Normas Internacionales.

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

...

Aplicabilidad de las Normas Internacionales emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento

5. Las Normas Internacionales de Auditoría que se deben aplicar a las auditorías de información financiera histórica son:
- (a) Normas Internacionales de Auditoría (NIA); o
 - (b) La Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (NIA para EMC), la cual solo puede aplicarse de conformidad con el prefacio y aplicabilidad establecidos en la NIA para EMC.

...

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

...

La Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas

- 11A. La NIA para EMC está redactada en el contexto de una auditoría de estados financieros realizada por un auditor independiente. La aplicabilidad de la NIA para EMC se establece en el prefacio y en la parte A de la norma.

...

Material no obligatorio

...

Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría

21. Las Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría (NIPA) no imponen requerimientos adicionales a los auditores a los incluidos en las NIA o la NIA para EMC, ni modifican la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las NIA, o la NIA para EMC, relevantes

para la auditoría. Las NIPA proporcionan ayuda práctica a los auditores. Se pretende que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales, o utilizadas en el desarrollo del correspondiente material nacional. Así mismo, proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar para desarrollar sus programas de formación práctica y orientación interna.

...

NIGC 1, GESTIÓN DE LA CALIDAD EN LAS FIRMAS DE AUDITORÍA QUE REALIZAN AUDITORÍAS O REVISIONES DE ESTADOS FINANCIEROS, ASÍ COMO OTROS ENCARGOS QUE PROPORCIONAN UN GRADO DE SEGURIDAD O SERVICIOS RELACIONADOS

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Alcance de esta NIGC (Ref: Apartados 3–4)

- A1. Otros pronunciamientos del IAASB, incluidas la Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (NIA para EMC), la NIER 2400 (Revisada)⁶⁰ y la NIEA 3000 (Revisada)⁶¹ también establecen requerimientos al socio del encargo sobre la gestión de la calidad en el encargo.

...

Aplicabilidad de esta NIGC (Ref: Apartado 12)

...

- A8. Cuando resulta necesario, la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas proporcionan una explicación adicional de los requerimientos y orientaciones para cumplir con ellos. En concreto, pueden:
- explicar con más precisión el significado de un requerimiento o su ámbito de aplicación; e
 - incluir ejemplos que ilustran cómo se pueden aplicar los requerimientos.

Si bien dichas orientaciones, por sí solas, no constituyen requerimientos, son relevantes para la adecuada aplicación de estos. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en esta NIGC. En algunos casos, se incluyen referencias a determinadas NIA. Si el encargo de auditoría se realiza de conformidad con la NIA para EMC, la NIA para EMC puede tratar también cuestiones relacionadas en el contexto de una auditoría de los estados financieros de una entidad menos compleja, pero no se ha incluido referencia en esta NIGC. Cuando resulta adecuado, en la guía de aplicación y otras anotaciones explicativas se incluyen

⁶⁰ Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos*

⁶¹ Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) 3000 (Revisada), *Encargos de Aseguramiento distintos de la Auditoría o de la Revisión de Información Financiera Histórica*

consideraciones adicionales específicas para organizaciones de auditoría del sector público. Dichas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de esta NIGC. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene la firma de auditoría de aplicar y cumplir los requerimientos de esta NIGC.

...

Realización del encargo

...

Documentación del encargo (Ref: Apartado 31(f))

A83. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales pueden prescribir el plazo en el que debe estar terminada la compilación del archivo final del encargo en determinados tipos de encargos. En el caso de que las disposiciones legales o reglamentarias no prescriban dicho plazo, la firma de auditoría puede establecerlo. En el caso de encargos realizados según las NIA, la NIA para EMC o las NIEA, un plazo adecuado para completar la compilación del archivo final del encargo normalmente no excede de 60 días desde la fecha del informe del encargo.

...

A85. Las disposiciones legales, reglamentarias o las normas profesionales pueden prescribir el plazo de conservación de la documentación del encargo. Si el plazo de conservación no está establecido, la firma de auditoría puede considerar la naturaleza de los encargos realizados y las circunstancias de la firma de auditoría, incluido si la documentación del encargo es necesaria para constituir un registro de las cuestiones significativas para encargos futuros. En el caso de los encargos realizados según las NIA, la NIA para EMC o las NIAE, por lo general, el plazo de conservación no es inferior a cinco años, a contar desde la fecha del informe del encargo o, en caso de que sea posterior, desde la fecha del informe de auditoría del grupo, en su caso.

...

NIGC 2, REVISIONES DE LA CALIDAD DE LOS ENCARGOS

Introducción

...

Aplicabilidad de esta NIGC

10. Esta NIGC contiene tanto el objetivo que persigue la firma de auditoría al aplicar esta NIGC, como los requerimientos diseñados con la finalidad de permitir a la firma de auditoría y al revisor de la calidad del encargo cumplir dicho objetivo. Adicionalmente, esta NIGC contiene las correspondientes orientaciones, bajo la forma de guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, así como anotaciones introductorias, que proporcionan el contexto necesario para un adecuado conocimiento de esta NIGC, y definiciones. La NIGC 1 explica los términos, objetivo, requerimientos, guía de aplicación y otras anotaciones explicativas, anotaciones introductorias y definiciones. (Ref: Apartado A0A)

...

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Aplicabilidad de esta NIGC (Ref: Apartado 10)

A0A. La guía de aplicación y otras anotaciones explicativas también pueden proporcionar información de base sobre las cuestiones tratadas en esta NIGC. En algunos casos se incluyen referencias a determinadas Normas Internacionales de auditoría. Si el encargo de auditoría se realiza de conformidad con la Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (NIA para EMC), la NIA para EMC puede tratar también cuestiones relacionadas en el contexto de una auditoría de los estados financieros de una entidad menos compleja, pero no se ha incluido referencia en esta NIGC.

...

Realización de la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartados 24-27)

Responsabilidades del socio del encargo con relación a la revisión de la calidad del encargo (Ref: Apartado 24(b))

A25. La NIA 220 (Revisada)⁶² establece los requerimientos para el socio del encargo en aquellos encargos de auditoría para los que se requiere una revisión de la calidad del encargo, incluido:

- determinar que se ha nombrado un revisor de la calidad del encargo;
- colaborar con el revisor de la calidad del encargo e informar a otros miembros del equipo del encargo de su responsabilidad de hacerlo;
- discutir las cuestiones y los juicios significativos que surjan durante el encargo de auditoría, incluidos los identificados durante la revisión de la calidad del encargo, con el revisor de la calidad del encargo; y
- no fechar el informe de auditoría hasta que la revisión de la calidad del encargo haya finalizado.

...

NIEA 3000 (REVISADA) ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO DISTINTOS DE LA AUDITORÍA O DE LA REVISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA HISTÓRICA

Introducción

1. Esta Norma Internacional de Encargos de Aseguramiento (NIEA) trata de los encargos de aseguramiento distintos de la auditoría o de la revisión de información financiera histórica. Las auditorías de información financiera histórica que se tratan en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y en la Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (NIA para EMC) y las revisiones de

⁶² Norma Internacional de Auditoría (NIA) 220 (Revisada), *Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros*, apartado 36.

información financiera histórica se tratan en las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER), ~~respectivamente~~. (Ref: Apartados A21–A22)

...

NIER 2400 (REVISADA) - ENCARGOS DE REVISIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS HISTÓRICOS

...

Requerimientos

...

Informe del profesional ejerciente

86. El informe del profesional ejerciente emitido en relación con el encargo de revisión será un informe escrito e incluirá los siguientes elementos: (Ref: Apartados A124–A127, A148, A150)

...

- (g) una descripción de una revisión de estados financieros y de sus limitaciones, y las siguientes declaraciones: (Ref: Apartado A134)
 - (i) un encargo de revisión de conformidad con esta NIER constituye un encargo de seguridad limitada;
 - (ii) el profesional ejerciente aplica procedimientos, que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos, y evalúa la evidencia obtenida; y
 - (iii) los procedimientos que se aplican durante una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican durante una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento ~~de Normas Internacionales de Auditoría (NIA)~~ y, en consecuencia, el profesional ejerciente no expresa una opinión de auditoría sobre los estados financieros;

...

Anexo 2

...

Ejemplo 1

...

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de Normas Internacionales de Auditoría (NIA). En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

...

Ejemplo 2

...

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de Normas Internacionales de Auditoría (NIA). En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

...

Ejemplo 3

...

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), Encargos de revisión de estados financieros históricos. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de Normas Internacionales de Auditoría (NIA). En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

...

Ejemplo 4

...

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros consolidados adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros consolidados en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros consolidados de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de Normas Internacionales de Auditoría

(NIA). En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

...

Ejemplo 6

...

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre los estados financieros adjuntos. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que los estados financieros en su conjunto no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento de Normas Internacionales de Auditoría (NIA). En consecuencia, no expresamos una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

...

Ejemplo 7

...

Responsabilidad del profesional ejerciente

Nuestra responsabilidad es expresar una conclusión sobre el estado financiero adjunto. Hemos realizado nuestra revisión de conformidad con la Norma Internacional de Encargos de Revisión (NIER) 2400 (Revisada), *Encargos de revisión de estados financieros históricos*. La NIER 2400 (Revisada) requiere que concluyamos sobre si ha llegado a nuestro conocimiento alguna cuestión que nos lleve a pensar que el estado financiero no ha sido preparado, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Esta norma también requiere que cumplamos los requerimientos de ética aplicables.

Una revisión de estados financieros de conformidad con la NIER 2400 (Revisada) es un encargo de seguridad limitada. El profesional ejerciente aplica procedimientos que consisten principalmente en la realización de indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otros dentro de la entidad y en la aplicación de procedimientos analíticos y valora la evidencia obtenida.

Los procedimientos aplicados en una revisión son sustancialmente inferiores a los que se aplican en una auditoría realizada de conformidad con las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento ~~de Normas Internacionales de Auditoría (NIA)~~. En consecuencia, no expresamos una conclusión sobre este estado financiero.

...

MARCO INTERNACIONAL DE ENCARGOS DE ASEGURAMIENTO

Introducción

1. Este Marco se emite únicamente para facilitar el conocimiento de los elementos y objetivos de los encargos de aseguramiento, y de los encargos a los cuales les son de aplicación las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), la Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (NIA para EMC) las Normas Internacionales de Encargos de Revisión (NIER) y las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento (NIEA) (denominadas en lo sucesivo Normas de Aseguramiento).

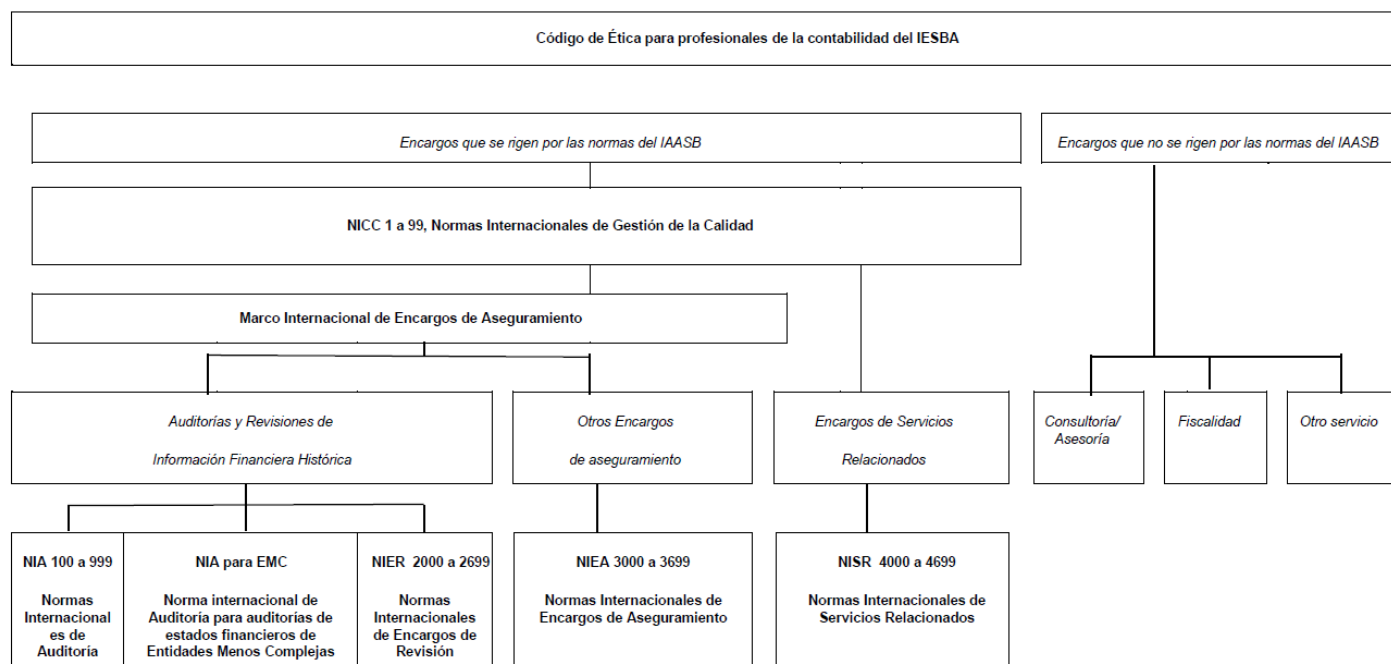
...

Anexo 1

Pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de Ética del IESBA

Este anexo ilustra el ámbito de los pronunciamientos emitidos por el IAASB, su interrelación y su relación con el Código de Ética para profesionales de la contabilidad del IESBA

...



NOTA INTERNACIONAL DE PRÁCTICAS DE AUDITORÍA 1000, CONSIDERACIONES ESPECIALES DE LA AUDITORÍA DE INSTRUMENTOS FINANCIEROS

La Nota Internacional de Prácticas de Auditoría (NIPA) 1000, Consideraciones Especiales de la Auditoría de Instrumentos Financieros, debe leerse junto con el Prefacio de los Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados. Las NIPA no imponen requerimientos adicionales para los auditores a los incluidos en las normas de auditoría emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento ~~Normas Internacionales de Auditoría (NIA)~~ ni cambian la responsabilidad del auditor de cumplir con todas las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) ~~NIA~~ aplicables a la auditoría o la Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (NIA para EMC). Las NIPA proporcionan ayuda práctica a los auditores. Se pretende que sean difundidas por los responsables de las normas nacionales, o utilizadas en el desarrollo del correspondiente material nacional. Así mismo, proporcionan material que las firmas de auditoría pueden utilizar para desarrollar sus programas de formación práctica y orientación interna.

Introducción

...

7. Una auditoría, de conformidad con las NIA o la NIA para EMC se realiza bajo la premisa de que la entidad y, cuando proceda, los responsables de su gobierno han reconocido ciertas responsabilidades. Dichas responsabilidades incluyen realizar mediciones del valor razonable. Esta NIPA no impone responsabilidades a la dirección o los responsables del

gobierno de la entidad ni invalidan las disposiciones legales o reglamentarias que rigen sus responsabilidades.

...

La Fundación Internacional para la Ética y Auditoría™ (IFEATM), el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB®) y la Federación Internacional de Contadores® (IFAC®) aceptan responsabilidad alguna por pérdidas ocasionadas a nadie que actúe o deje de hacerlo basándose en el material que contiene esta publicación, si dicha pérdida es debida a negligencia u otra causa.

Las Normas Internacionales de Auditoría, la Norma Internacional de auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas, las Normas Internacionales de Encargos de Aseguramiento, las Normas Internacionales de Encargos de Revisión, las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad, las Normas Internacionales de Servicios Relacionados, las Normas Internacionales de Control de Calidad, las Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría, los Borradores en Fase de Documentos de Consulta y otras publicaciones del IAASB son publicadas por IFAC y están sujetas a derechos de autor.

Copyright © diciembre de 2023 por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Todos los derechos reservados. Esta publicación puede descargarse para uso personal y no comercial (es decir, referencia profesional o investigación) o adquirirse en www.iaasb.org. Se requiere permiso por escrito para traducir, reproducir, almacenar, o transmitir, o hacer otros usos similares de este documento, salvo lo permitido por la ley.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISA for LCE', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', y el logo del IAASB son marcas comerciales de la IFAC, o marcas comerciales registradas y de servicio de la IFAC en USA y otros países.

La 'International Foundation for Ethics and Audit' and 'IFEATM' son marcas comerciales de IFEA, o marcas comerciales registradas y de servicio de la IFEA en USA y otros países.

Para obtener información sobre derechos de autor, marca comercial y permisos diríjase a permissions o contacte con permissions@ifac.org

Esta Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas del IAASB publicada por la IFAC en diciembre de 2023 en inglés ha sido traducida al español por el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España en diciembre de 2026 y se utiliza con el permiso de IFAC. El texto aprobado de todas las publicaciones de IFAC es el publicado por IFAC en lengua inglesa. IFAC no asume responsabilidad alguna por la exactitud e integridad de la traducción o por las acciones que se pudieran derivar de ello.

Texto en inglés de *Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas* © 2023 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Texto en español de *Norma Internacional de Auditoría para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas* © 2025 por la IFAC. Todos los derechos reservados.

Título original: *International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities*

Contacte con Permissions@ifac.org para obtener permiso para reproducir, almacenar o transmitir o para otros usos similares de este documento.



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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